

## VD\_OMNI FI.2003.0116 vom 7. Mai 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-05-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0116](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0116)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0116 du 7 mai 2004

IT: VD\_OMNI FI.2003.0116 del 7 maggio 2004

### Regeste

c/ACI | L'impôt complémentaire sur les immeubles, en tant que substitut du droit de mutation, n'est pas un impôt direct au sens de l'art. 17 LAMal; les caisses-maladie n'en sont donc pas exonérées.

### Erwägungen

#### E. 1

et 4 LHID. En substance, l'art. 90 al. 1 let. f (inclus dans le titre 1<sup>er</sup> de la 3<sup>ème</sup> partie de la loi, consacrée à l'imposition des personnes morales), exonère les caisses indigènes d'assurances sociales et notamment les caisses d'assurances-maladie. Selon l'al. 4, les personnes morales mentionnées notamment à la lettre f "sont toutefois soumises dans tous les cas: - à l'impôt sur les gains immobiliers; [...] - à l'impôt complémentaire sur les immeubles." On signale que l'art. 23 LHID, s'il commande précisément l'exonération des caisses-maladie, prévoit en revanche l'imposition des gains immobiliers que ces dernières réaliseraient (v. à ce sujet Marco Greter, in Athanas/Zweifel, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2<sup>e</sup> éd. Bâle 2002, nos 16 ss et 45 ss ad art. 23 LHID; v. également Felix Richner, Steuerbefreiung von Krankenversicherern, in ZStP 1996, 159 ss).

2. L'art. 17 al. 1 LAMal, en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2001, prévoit, sous la note marginale "Exonération d'impôts", la règle suivante: "Les assureurs sont exonérés des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, de même que des impôts cantonaux et communaux sur les successions et les donations, dans la mesure où leurs ressources et leur fortune servent exclusivement à l'application de l'assurance-maladie sociale ainsi qu'au versement de prestations ou à la garantie de celles-ci." Il faut relever que l'art. 80 de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (ci-après LPGA; RS 830.1), entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2003, comporte une règle similaire, valable pour l'ensemble des assurances sociales. Cette disposition n'est toutefois pas applicable au présent litige, qui concerne la période fiscale 2001, antérieure à l'entrée en vigueur de la LPGA. Quoiqu'il en soit, la recourante considère que l'impôt complémentaire sur les immeubles constitue un impôt direct au sens de l'art. 17 al. 1 LAMal précité, de sorte qu'elle doit en être exonérée. Pour sa part, l'ACI paraît considérer, sur la base de considérations historiques (réf. par exemple à l'art. 94 ancien de la loi du 20 décembre 1946 sur l'AVS; ci-après: LAVS; RS 831.10), que l'exonération prévue par la disposition légale précitée ne concerne que les impôts directs classiques, soit essentiellement l'impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, ainsi que l'impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales. Cette argumentation reviendrait d'ailleurs à coordonner dans une certaine mesure l'interprétation des règles de l'art. 17 LAMal avec celles de l'art. 23 al. 1 et 4 LHID. Le problème a dès lors trait à l'interprétation à donner à l'art. 17 LAMal. a) La genèse de l'art. 17 LAMal ne donne pas de confirmation

claire de la volonté du législateur de se calquer, dans le cadre de cette disposition, sur le régime préétabli de l'art. 23 LHID. La LPGGA tire son origine d'une initiative parlementaire; la commission du Conseil des Etats qui s'y est consacrée a déposé son rapport le 27 septembre 1990; son commentaire de l'art. 88 du projet, qui concernait la question de l'exonération d'impôt des assureurs, constate que les assureurs sociaux sont aujourd'hui déjà exonérés des impôts directs (référence était faite notamment à l'art. 94 LAVS), mais il ne fait aucune référence à la loi d'harmonisation alors en gestation et votée quelques mois plus tard (v. sur ce point Feuille fédérale - ci-après: FF - 1991 II 266). La teneur du projet de LAMal s'est ensuite inspirée de l'art. 88 du projet de LPGGA; le message du Conseil fédéral ajoute que l'exonération prévue profiterait également aux assureurs privés, dans la mesure où ils pratiquent l'assurance-maladie sociale (v. à ce sujet FF 1992 I 130); là encore, aucune mention n'est faite de l'art. 23 LHID. Cette dernière disposition n'est d'ailleurs pas mentionnée non plus dans le rapport de la Commission du Conseil national de la sécurité sociale et de la santé du 26 mars 1999 (FF 1999, 4168, spéc. p. 4320); ce rapport fait essentiellement état des adaptations des différentes lois spéciales d'assurances sociales, rendues nécessaires par l'art. 88 du projet de LPGGA; tel est notamment le cas de l'art. 17 LAMal, qui doit être abrogé (v. au surplus sur l'art. 80 LPGGA, Ueli Kieser, ATSG-Kommentar, Zürich 2003, ad art. 80 LPGGA; cet auteur n'évoque d'ailleurs pas les problèmes de concordance entre cette disposition et la LHID). Aucun indice clair ne permet dès lors de retenir une volonté du législateur de la LAMal (ou de la LPGGA) de se calquer sur le régime de l'art. 23 LHID. b) La doctrine qui aborde la question considère généralement l'art. 17 LAMal comme une règle postérieure et spéciale qui doit l'emporter sur la règle de l'art. 23 al. 1 et

#### **E. 4**

LHID (v. dans ce sens Greter, op. cit., no 17; v. également Richner, op. cit., p. 162 ss et Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998, p. 183 s.). Ces auteurs font remarquer à cet égard que l'art. 17 LAMal a tout d'abord une portée à l'évidence plus large que la disposition précitée de la LHID, puisqu'elle prévoit également une exonération des impôts sur les successions et les donations. Au surplus, il y a, selon Richner en tout cas, contradiction nette entre les deux règles, puisque l'art. 23 al. 1 let. e LHID, combiné avec l'al. 4 prévoit que les caisses d'assurances sociales exonérées sont néanmoins assujetties à l'impôt sur les gains immobiliers; or, ce dernier impôt fait partie des impôts directs, dont l'art. 17 LAMal exonère les caisses. La contradiction précitée ne peut être levée qu'en donnant la préférence à la règle postérieure de l'art. 17 LAMal, qui doit primer sur celle de la LHID (Richner, op. cit., p. 179 s.; Kuster, ibidem). c) A ce stade, le tribunal de céans constate que les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de l'art. 17 LAMal, puis l'art. 80 LPGGA ne traduisent pas de volonté du législateur de limiter les impôts directs visés par ces textes aux impôts directs usuels régis par la LHID; en d'autres termes, les art. 17 LAMal et 80 LPGGA ont bien une portée propre, qui ne se borne pas à une répétition du contenu normatif de l'art. 23 LHID (cela notamment en matière de gains immobiliers; dans ce sens, Richner, op. cit., p. 179 s.). d) Rien n'indique non plus que le législateur ait voulu s'en tenir aux régimes plus restrictifs des art. 94 al. 1 LAVS ou 80 al. 3 LPP tout en adoptant une règle formulée différemment. Un auteur s'est d'ailleurs livré à une comparaison des diverses règles d'exonération applicables aux assureurs sociaux; elles présentent, les unes par rapport aux autres, des divergences dont il est réducteur - voire contraire au principe de la légalité - de faire abstraction (v. Kuster, op. cit., p. 150-152 et 180 pour l'AVS, p. 152-154 pour la SUVA, 177-180 pour les institutions de la prévoyance

professionnelle et 180-186 pour les caisses et autres assureurs-maladies). On ne saurait donc, comme le soutient l'ACI, tirer de l'art. 94 LAVS ou 80 LPP une réponse applicable aux caisses-maladies. 3. Il reste cependant à examiner si l'impôt complémentaire sur les immeubles doit être considéré comme un impôt direct au sens de l'art. 17 LAMal. On soulignera à cet égard que les travaux préparatoires de cette dernière disposition ne définissent nullement cette notion, dont l'application est au demeurant malaisée. a) On distingue principalement trois approches pour opérer la distinction entre impôt direct et indirect. La première se fonde sur une analyse essentiellement économique. Est alors considéré comme direct l'impôt qui ne peut être transféré, c'est-à-dire où le sujet fiscal est non seulement débiteur de l'impôt, mais encore celui qui économiquement le supporte effectivement (tel est le cas par exemple de l'impôt sur le revenu). Est en revanche indirect celui où le sujet fiscal peut répercuter la charge de l'impôt sur une autre personne qui en supporte par conséquent la charge économique (par exemple la taxe à la valeur ajoutée). Dans une seconde approche, actuellement dominante, la distinction entre impôt direct et indirect est fondée sur le lien existant entre l'objet de l'impôt et l'assiette de celui-ci. Sont alors considérés comme directs les impôts dont l'objet coïncide avec sa base de calcul; tel est le cas pour l'impôt sur le revenu, ce dernier constituant à la fois l'objet de l'impôt et l'assiette du calcul de cet impôt. Au contraire, les impôts indirects frappent une matière imposable, servant d'assiette de calcul, par l'intermédiaire d'un objet différent de celle-ci; dans le cas de la taxe à la valeur ajoutée, l'impôt saisit les livraisons de biens, notamment, mais l'assiette de celui-ci correspond à la contre-prestation convenue (sur ces questions, v. Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4 e éd., Berne 2002, 17 ss; Oberson/Faltin, op. cit., p. 295; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6 e éd., Zürich 2002; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 56; Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, 9 e éd., 2001, 64 s). Une autre approche encore qualifie d'indirects les impôts dont l'objet se distingue de l'état de fait économique qui, selon l'intention du législateur, doit supporter l'impôt; par exemple, la taxe à la valeur ajoutée est un impôt indirect, car elle porte sur les livraisons et les prestations de service (c'est l'objet de l'impôt), mais elle vise à frapper la consommation finale (c'est ce que la doctrine - spécialement Peter Locher - qui défend cette solution appelle "Steuergut" ). b) La qualification de certains impôts n'est guère controversée. Ainsi, l'impôt sur la fortune des personnes physiques, respectivement sur le capital des personnes morales est un impôt direct. Il en va sans doute ainsi d'autres impôts qui frappent une partie spécifique du patrimoine; tel est le cas, à première vue, de l'impôt foncier communal (dans ce sens, v. Blumenstein/Locher, p. 169; ZBl 96, 37 et l'arrêt du 21 octobre 2003 rendu par le TA de St-Gall à propos d'une caisse-maladie, cité in Revue fiscale 2004, 301). Il en va de même de l'impôt complémentaire mentionné à l'art. 14 al. 2 LHID (prélevé lorsqu'un immeuble, affecté précédemment à l'agriculture ou à la sylviculture, est aliéné par la suite; v. à ce propos Blumenstein/Locher, ibidem et ATF 99 Ia 164). A vrai dire, la qualification de ce dernier impôt apparaît comme évidente, puisqu'il est réglé dans la LHID, laquelle ne concerne que les impôts directs, selon son fondement constitutionnel (art. 129 Cst.). Par ailleurs, il n'est pas contesté que le droit de mutation sur les transferts immobiliers - comme la taxe à la valeur ajoutée - a le caractère d'un impôt indirect (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 204 s.; dans ce sens apparemment, v. ATF 99 Ib 225, spé. 231 s.; cet arrêt a été rendu en application de l'art. 10 de la loi sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération, dans sa teneur alors en vigueur, laquelle distinguait aussi les impôts directs, exonérés, des impôts indirects, qui ne l'étaient pas; on relèvera que cette distinction a

ensuite été abandonnée, au motif qu'elle était jugée d'application malaisée: FF 1977 I 821 s.) de sorte que les assureurs sociaux paraissent soumis à cet impôt (v. d'ailleurs art. 80 al. 3 LPP). Malgré les hésitations de certains auteurs, qui l'assimilent à un impôt spécial sur le revenu (dans ce sens, Rivier, op. cit., p. 518 et ATF 99 Ib 225 précité; v. également les auteurs cités par Reich, in Athanas/Zweifel, op. cit., Vorbemerkungen ad art. 1/2, no 32), la doctrine dominante qualifie l'impôt sur les successions et les donations d'impôt indirect; l'objet de l'impôt est le transfert de patrimoine, alors que l'enrichissement qui en découle apparaît uniquement comme l'assiette de calcul de ce prélèvement (dans ce sens, Ryser/Rolli, op. cit., p. 18). En tous les cas, c'est cette seconde lecture qu'ont retenue le constituant, puis le législateur, dans le cadre de l'art. 129 Cst., respectivement dans la loi d'harmonisation qui met en œuvre cette règle constitutionnelle; à cet égard, l'art. 17 LAMal procède de la même analyse, puisqu'il traite de manière distincte des impôts sur les successions et donations par rapport aux impôts directs (dans ce sens, v. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2 e éd., Genève et Bâle, 2002, p. 8 s.; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 205 s.; Höhn/Waldburger, op. cit., § 3 no 76; s'agissant de l'art. 129 Cst., v. le commentaire d'Urs R. Behnisch, no 16, in Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich 2002). On range encore parmi les impôts indirects les impôts liés à la possession de biens (impôt sur les chiens, sur les véhicules, notamment) ou encore les impôts sur les dépenses (vignette autoroutière ou impôt sur les billets de spectacle) ainsi que l'impôt personnel (v. à ce sujet Blumenstein/Locher, op. cit., p. 223 ss). c) aa) Dans une approche superficielle, l'impôt complémentaire ici en cause peut apparaître comme un simple prélèvement sur le patrimoine, analogue à l'impôt sur la fortune ou à un impôt sur le capital, ou encore un impôt sur un patrimoine spécial. Il s'agirait alors, dans cette analyse, d'un impôt direct. D'ailleurs, le législateur cantonal l'a lui-même rangé parmi les impôts directs, puisqu'il le traite dans la loi portant sur les impôts directs cantonaux (v. d'ailleurs également art. 29 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux, qui traite d'un impôt complémentaire communal sur les immeubles; il s'agit d'un impôt perçu en centimes additionnels par rapport à l'impôt cantonal précité). bb) Il reste qu'il s'agit ici non pas de l'application d'un texte cantonal, mais bien plutôt de l'interprétation à donner de l'art. 17 LAMal. Cela étant, il s'agit donc de rechercher la ligne de partage entre impôt direct et indirect qu'entendait tracer le législateur fédéral. Dans ce cadre, le tribunal estime pouvoir adopter une approche plus globale, tenant compte de l'objectif poursuivi par le législateur. L'impôt complémentaire sur les immeubles, on l'a vu, tend à suppléer l'absence de droit de mutation sur les transferts portant, non pas sur des immeubles, mais sur des actions de sociétés immobilières; cet objectif apparaît clairement à l'art. 129 LI, dans la mesure où, en cas de transfert de l'immeuble lui-même, avec perception du droit de mutation, l'impôt complémentaire prélevé auparavant est remboursé (dans certaines limites, il est vrai; v. au surplus consid. 1 ci-dessus). L'impôt ici en cause apparaît alors soit comme un substitut, soit comme un impôt de garantie du droit de mutation; en tant qu'accessoire du droit de mutation, il doit partager avec ce dernier la qualification d'impôt indirect (la doctrine suit un raisonnement semblable pour l'impôt anticipé; il est en effet qualifié d'impôt direct dès lors qu'il sert de garantie à l'impôt sur le revenu; v. à ce propos Blumenstein/Locher, op. cit., p. 166). Suivant l'approche préconisée par ces derniers auteurs (soit la troisième approche décrite sous a ci-dessus) pour la distinction à opérer entre impôts directs et indirects, on peut alors qualifier le prélèvement ici litigieux d'indirect, dans la mesure où il s'agit de frapper les transferts d'actions de sociétés immobilières par l'intermédiaire en quelque sorte d'un prélèvement sur la valeur fiscale des immeubles détenus par ces sociétés. d) Il résulte des

considérations qui précèdent que l'impôt complémentaire sur les immeubles prélevé par le canton de Vaud, en application de l'art. 128 LI, doit être qualifié d'indirect au sens de l'art. 17 LAMal. 4. Une dernière question mérite d'être examinée; il s'agit de l'interprétation à donner aux dispositions du droit cantonal. L'art. 128 al. 1 LI excepte de cet impôt complémentaire les immeubles d'exploitation; on peut se demander si cette règle profite également au caisses-maladie pratiquant l'assurance sociale ou si l'art. 90 al. 4 LI qui prévoit la perception de l'impôt complémentaire "dans tous les cas" doit prévaloir (autrement dit, il s'agit de savoir si l'expression "dans tous les cas" exclut l'exception de l'art. 128 al. 1, 2 e phrase LI). Toutefois, la recourante a indiqué expressément, dans son écriture du 23 février 2004, que les immeubles en question ne pouvaient être considérés comme des immeubles d'exploitation, ceux-ci servant plutôt à garantir les prestations dues au titre de l'assurance-maladie. Dès lors, la recourante ne peut pas se prévaloir de l'exemption précitée, fondée sur l'art. 128 al. 1 in fine LI; la question de la portée de l'art. 90 al. 4 LI peut dès lors rester ouverte. 5. Les considérations qui précèdent conduisent à confirmer la décision attaquée; la recourante, qu'elle se place sur le terrain de l'art. 17 LAMal ou sur celui de l'art. 128 al. 1 LI, n'obtient pas gain de cause. Cela étant, la recourante doit en outre supporter les frais de la cause et n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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