

VD_OMNI FI.2004.0010 vom 13. Mai 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-05-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0010

FR: VD_OMNI FI.2004.0010 du 13 mai 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0010 del 13 maggio 2004

Regeste

c/ACI | Rien n'indique, dans les travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de l'art. 118 LI (version 2001), que le législateur ait voulu retenir une autre solution que celle qu'il a exprimée; l'interprétation littérale de l'art. 118 (applicable aussi aux associations) doit donc prévaloir.

Erwägungen

E. 14

décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, ainsi que la loi du même jour sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (abrégées ci-après LIFD, respectivement LHID) ont adopté une approche différente. Les associations, fondations et autres personnes morales ont été incluses dans la réglementation générale relative à l'imposition des personnes morales, tout en ménageant pour elles quelques dispositions dérogatoires particulières (art. 49 al. 1 let. b LIFD; art. 20 al. 1 LHID). Ainsi, l'art. 66 LIFD précise comment computer le bénéfice imposable des associations. L'art. 71 de la même loi prévoit par ailleurs que l'impôt sur le bénéfice de ces dernières est fixé à 4,25% du bénéfice net; le bénéfice n'est toutefois pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5'000 fr. Il n'y a au surplus pas d'impôt sur le capital des associations en matière d'impôt fédéral direct, cela depuis le 1^{er} janvier 1998. La LHID prévoit pour sa part un impôt sur le bénéfice net, ainsi que sur le capital des associations. L'art. 26 comporte quelques règles particulières sur le calcul du bénéfice imposable, alors que l'art. 29 al. 2 let. c précise que le capital propre imposable comprend, pour les associations, la fortune nette de celles-ci "déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques". Enfin, l'art. 27 contient quelques indications au sujet du calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales et l'art. 30 sur le calcul de l'impôt sur le capital de ces dernières; on en retire notamment que le législateur cantonal doit prévoir le même barème, s'agissant de ces deux impôts, pour les sociétés de capitaux et les sociétés de coopérative, alors que la loi d'harmonisation ne contient pas de précisions quant au calcul des impôts dus par les associations et autres personnes morales (sur ces questions, v. Hans Wipfli, *Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen*, Muri/Berne 2001, p. 204 ss où l'auteur décrit les différents systèmes d'imposition appliqués aux associations; v. également Georg Lutz in *Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen no 4 ad art. 26 LHID*; Duss/von Ah/Rutishauser in *Zweifel/Athanas*, op. cit., no 8 ad art. 27 LHID et Bernhard Zwahlen, dans le même ouvrage, no 17 ad art. 29 et 29a LHID). C'est d'ailleurs le lieu de rappeler l'objet du mandat constitutionnel donné à la Confédération en matière d'harmonisation fiscale; celle-ci doit s'étendre à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale, mais non pas aux barèmes, aux taux et aux montants exonérés de l'impôt, notamment (art. 129 al. 2 Cst.). Dès lors, les cantons restent totalement

libres dans l'adoption de leurs barèmes d'impôt applicables aux associations, fondations et autres personnes morales (ce d'autant que les art. 27 et 30 LHID n'évoquent expressément que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives); les cantons peuvent dès lors adopter, s'agissant du calcul de l'impôt, un système analogue à celui appliqué aux sociétés de capitaux ou, au contraire, un système calqué sur celui des personnes physiques (les cantons ont d'ailleurs utilisé cette marge de manœuvre: v. à cet égard Duss/von Ah/Rutishauser, op. cit., no 8 ad art. 27 LHID, et surtout Wipfli, op. cit. p. 206 ss et 210 ss).

c) Le législateur vaudois a procédé à une première étape d'adaptation du droit vaudois à la loi d'harmonisation par une modification de l'aLI, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, notamment s'agissant de l'imposition des personnes morales. Ainsi l'art. 57c aLI reprenait-il la règle de l'art 29 al. 2 let. c LHID, relative au calcul de la fortune nette de l'association conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques. Par ailleurs, l'art. 58a aLI renvoyait, pour le calcul de l'impôt sur le capital des associations, aux taux prévus pour les personnes physiques à l'art. 39 aLI; il prévoyait également une exonération lorsque le capital imposable n'atteignait pas 50'000 fr. Ces dispositions ont été modifiées à nouveau dans le cadre de l'adoption de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux. L'art. 116 LI, à l'instar de l'art. 57c aLI, reprend la règle de l'art. 29 al. 2c LHID. Quant à l'art. 118 LI, il dispose ce qui suit: "L'impôt sur le capital est de 1,2% o du capital propre imposable. Toutefois, l'impôt sur le capital des personnes morales définies aux articles 108 et 109 est de 0,75% o du capital propre imposable. Le capital propre des associations, fondations et autres personnes morales n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 50'000 francs." Dans le souci d'être complet, on signalera que l'art. 118 LI, précité, a été modifié à nouveau dans le cadre d'une novelle du 17 décembre 2003, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2004. L'alinéa 3 modifié a désormais la teneur suivante: "L'impôt sur le capital des associations, fondations, autres personnes morales et fonds de placement est perçu aux taux prévus à l'art. 59. Le capital propre n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 50'000 fr." L'art. 59 LI, faut-il le préciser, règle le taux de l'imposition de l'impôt sur la fortune dû par les personnes physiques. Cette novelle en revient dès lors au régime institué précédemment dans le cadre de l'art. 58a aLI, dans sa teneur en vigueur dès le 1^{er} janvier 1995.

2. Les parties sont ainsi divisées sur l'interprétation à donner de l'art. 118 LI, dans sa teneur applicable à la période fiscale 2001, s'agissant donc du taux applicable à l'impôt sur le capital de la recourante; cette dernière invoque un taux de 1,2% o, conformément à une interprétation littérale de l'art. 118 LI; l'ACI, pour sa part, soutient qu'il y a lieu d'appliquer le taux de l'art. 59 LI, prévu pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, le législateur n'ayant en effet pas eu l'intention de modifier le système prévalant par le passé; cette solution découlerait donc notamment d'une interprétation historique.

a) D'après les principes généraux d'interprétation, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; ATF 128 II 56 consid. 4, 66 consid. 4a; 125 II 177 consid. 3, 183 consid. 4, 192 consid. 3a; v. aussi ATF 129 II 114 consid. 3.1 et ATF 130 II du 19 décembre 2003 [2A.355/2003] en voie de publication, consid. 4.2). Si le texte est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il

existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de la relation avec d'autres dispositions (ATF 121 III 460 consid. 4a/bb p. 465). b) Dans sa décision, l'ACI admet dans un premier temps que le texte clair de l'art. 118 LI conduit à l'application d'un taux fixe de 1,2% o du capital propre imposable; elle estime néanmoins que la volonté du législateur n'était pas d'abandonner le régime d'un taux d'imposition progressif, soit le recours au barème applicable à l'impôt sur la fortune des personnes physiques. A cet égard, il convient de concentrer l'attention sur l'adoption de la LI 2000; c'est en effet dans ce cadre que le législateur a adopté l'art. 118 LI, dans sa teneur ici en cause, en omettant de renvoyer au barème applicable aux personnes physiques pour le calcul de l'impôt sur le capital des associations. L'ACI cite à cet égard essentiellement deux documents (un tableau comparatif de diverses dispositions, d'une part; l'exposé des motifs, d'autre part). Aucun de ces documents n'évoque expressément la volonté de s'en tenir au système antérieur d'une imposition du capital des associations, fondations et autres personnes morales au taux des personnes physiques. Autrement dit, l'on ne peut rien tirer d'une interprétation historique, puisque les travaux préparatoires ne mentionnent même pas une volonté différente de celle qui trouve son expression dans le texte de l'art. 118 LI. Par ailleurs, les remarques d'ordre systématique n'emportent nullement la conviction. Sans doute, le capital propre imposable des associations, soit leur fortune nette, est déterminé conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 116 LI). Cependant cette disposition reprend l'art. 29 al. 2 let. c LHID et se rapporte à l'assiette de l'impôt, soit à une matière qui relève du droit harmonisé. On ne saurait donc déduire de cette règle que des exigences de systématique commandent d'appliquer également le régime des personnes physiques au choix du taux de l'impôt sur le capital, matière pour laquelle les cantons ont conservé toute liberté; d'ailleurs bon nombre d'entre eux ont retenu un taux proportionnel, réduit par rapport à celui de l'impôt dû par les sociétés de capitaux (à l'instar de la solution de l'art. 71 LIFD; v. à ce sujet Wipfli, op. cit., p. 210 ss), quand bien même ils sont eux aussi soumis à l'art. 29 al. 2 let. c LHID. Il va enfin de soi que l'omission du renvoi au taux des personnes physiques ne constitue pas une lacune au sens propre de ce terme (sur la distinction entre "pure lacune" et lacune impropre - ce dont il pourrait s'agir ici -, v. André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, I p. 127 ss) que l'administration ou le juge doit impérativement pouvoir combler pour être en mesure d'appliquer la loi; il s'agit bien plutôt d'une question que le législateur de 2000 a omis d'examiner de manière approfondie, sans que l'application littérale de l'art. 118 al. 1 LI relève d'une impossibilité. c) Dans ces conditions, force est de s'en tenir à une interprétation littérale de l'art. 118 LI et d'appliquer à la recourante le taux d'impôt prévu par l'al. 1 de cette disposition, soit 1,2% o du capital propre imposable. 3. Ces considérations conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée; le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée pour nouveau calcul de l'impôt en se fondant sur un taux de base de 1,2% o de capital imposable. Dès lors que la recourante l'emporte, le présent arrêt sera rendu sans frais; la recourante a droit au surplus à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).