

VD_OMNI FI.2004.0082 vom 29. April 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0082

FR: VD_OMNI FI.2004.0082 du 29 avril 2005

IT: VD_OMNI FI.2004.0082 del 29 aprile 2005

Regeste

Campus pour Christ (Suisse)/Commission communale de recours en matière d'impôts communaux, Service juridique de la ville de Lausanne | En l'absence d'assurances données par l'autorité à propos d'une situation concrète clairement définie, l'administré ne peut être protégé dans sa bonne foi

Erwägungen

E. 1

a) Aux termes de l'art. 31 LIC, les communes peuvent percevoir un impôt frappant les divertissements publics payants organisés sur leur territoire, notamment les concerts, conférences, expositions, représentations théâtrales ou cinématographiques et autre manifestations musicales, artistiques ou littéraires (al. 1 lit. a), les manifestations sportives avec spectateurs (al. 1 lit. b) les bals, kermesses et dancings (al. 1 lit. c), les jeux, à l'exclusion des sports (al. 1 lit. d), cet impôt étant dû par l'organisateur de la manifestation, qui peut en reporter la charge sur le public prenant part au divertissement (al. 2). L'exposé des motifs relatif à cette disposition relève qu'autrefois dénommé "taxe des pauvres" parce qu'affecté à l'assistance publique, l'impôt sur les divertissements est entré dans nos moeurs en tant qu'impôt sur les dépenses que chacun fait pour son plaisir. Proprement communal, c'est aux communes d'en fixer de façon détaillée le régime juridique dans leur arrêté d'imposition, la loi cantonale se bornant à en poser les principes fondamentaux, notamment le fait que le destinataire de l'impôt n'est pas l'organisateur de la manifestation, mais le public qui y prend part (BGC, automne 1956, p. 587). A son art. IX, consacré à l'impôt sur les divertissements, l'arrêté d'imposition de la commune de Lausanne pour les années 1999-2002 prévoit ce qui suit: "A. Perception 1. Un impôt est perçu sur le prix des entrées et des places payantes, sur les collectes, sur les majorations de consommations ou autres suppléments, notamment pour: a) les concerts, conférences, expositions, représentations théâtrales ou cinématographiques, manifestations musicales, artistiques ou littéraires, établissements forains; b) les manifestations sportives avec spectateurs; c) les bals, kermesses, dancings. 2. Le taux de l'impôt perçu sur un prix d'entrée ou sur les collectes est de 14%. 3. Pour les majorations des consommations et autres suppléments, le taux de l'impôt est de 15%." b) aa) Les dispositions qui précèdent parlent sans doute d'un impôt sur les divertissements. L'ATF 122 I 213 insiste d'ailleurs sur ce qualificatif, pour montrer qu'il s'agit d'un impôt spécifique sur certains types de prestations, par opposition à la taxe sur la valeur ajoutée, qui concerne l'ensemble des transactions, qu'elles portent sur des marchandises ou des services. Un tel impôt (appelé droit des pauvres à Genève, voire en France) vise en effet une surimposition de certaines dépenses, considérées comme caractéristiques d'un certain niveau de vie, cela afin de faire participer de manière accrue les personnes aisées au coût de la santé et du bien-être social (ATF précité, p. 221; tel était à

tout le moins le but de cet impôt à l'origine). On peut donc admettre qu'il s'agit ici d'un impôt sur la dépense, mais cela n'exclut nullement qu'il porte non pas seulement sur des prestations à caractère divertissant (tels les spectacles) mais également sur des manifestations à caractère instructif (telles les conférences ou les expositions; il en va d'ailleurs ainsi également à Genève; la solution est différente à St-Gall, où l'on parle de "Vergnügungssteuer" : Revue fiscale 1994, 591; v. plus généralement Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9e éd. Berne, I 792 ss, no 34 ss, spéc. 35, et 46 ss). S'agissant de la solution prévalant dans le canton de Vaud et plus spécialement à Lausanne, cette solution découle de la mention des conférences et expositions au nombre des manifestations imposables. bb) Il reste que le départ entre prestations assujetties et celles qui ne le sont pas n'est pas toujours aisé dans un certain nombre d'hypothèses. Tel est le cas notamment dans le domaine de l'enseignement. Il est admis dans la jurisprudence de la Commission communale de recours et la pratique lausannoise de ne pas prélever l'impôt sur les divertissements s'agissant de prestations relevant de l'enseignement; tel est le cas de cours ou de séminaires les plus divers. On pourrait cependant hésiter s'agissant de cours présentant une forte composante de divertissement (ainsi, des cours de danse). Il en va de même, à suivre la municipalité, de congrès, pour autant que ceux-ci apparaissent comme un ensemble de prestations de formation, destinés à un cercle étroit de personnes spécialisées. Par ailleurs, une question similaire peut se poser en relation avec la notion de culte. Un culte ne saurait être considéré comme divertissement (même au sens large du terme); à l'occasion de celui-ci peut être organisée une collecte, sans qu'une autorisation du DIRE soit nécessaire (v. à ce propos art. 5 al. 1 let. b de l'arrêté du Conseil d'Etat du 15 décembre 1947 sur les collectes, ventes et manifestations destinées à des oeuvres de bienfaisance ou d'utilité publique; ci-après: ABUP, RSV 850.505.1). c) En l'occurrence, la manifestation ici en cause, Explo 2000, présente un certain nombre de difficultés quant à sa qualification. En effet, les organisateurs de celle-ci ont fourni un ensemble de prestations, auxquelles les participants avaient accès grâce à leur carte d'entrée (moyennant ou non limitation dans le temps de leur billet; carte journalière ou pour toute la durée d'Explo 2000). On laissera en revanche ici de côté les prestations accessibles librement, sans paiement d'un billet d'entrée (soit les cent heures de louanges et les cent heures de lecture de la bible; cette dernière prestation pourrait d'ailleurs être rapprochée de la notion de culte). Pour l'examen qui suit, on pourrait adopter diverses approches, la première de nature analytique (susceptible de déterminer pour chaque prestation si elle est susceptible ou non d'être soumise à l'impôt sur les divertissements) ou au contraire globales (il s'agirait alors de définir quelle est ou quelles sont les prestations prépondérantes, déterminantes pour la question de l'imposition; pour la seconde solution Revue fiscale 1994, 591 précité; ce problème se pose d'ailleurs dans des termes similaires en matière de TVA: v. à ce sujet Chantal Zbinden, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation, RDAF 1997 II 53 ss, p. 55 s. et 58 ss). aa) L'organisation de chaque journée de la manifestation Explo 2000 suivait un rythme similaire. Pour prendre l'exemple du mercredi 29 décembre 1999, on mentionnera une séance plénière le matin (8h45 à 10h45), suivie d'un mini-groupe de travail (de 11 à 12h.); l'après-midi était consacré à des séminaires (de 14h. à 15h30 puis de 16h. à 17h30). Une séance plénière avait également lieu le soir (19h.15 à 22h.). Il faut noter également que le programme du soir se poursuivait le 29 décembre par une nuit de louanges et programmes alternatifs; le vendredi 31 décembre avait lieu un concert pour le changement d'année. Les séances plénières étaient axées soit sur une table ronde réunissant divers orateurs, soit sur un thème particulier (thème de la séance du 29 décembre 1999: "Repentance, réconciliation et restauration" ; à

noter que les séances plénières du soir intervenaient avec une "fenêtre internationale" , en ce sens qu'elles faisaient l'objet d'une relation par satellite avec d'autres pays, et étaient émaillées d'interventions de divers orateurs et musiciens). Explo 2000 offrait également divers séminaires. Ainsi, le cours Alpha, décrit comme un moyen d'évangélisation par l'amitié selon le cahier de la conférence (p. 20), il est résumé comme suit: "Le cours Alpha est une introduction à la foi chrétienne. L'essentiel de la relation avec Dieu est présentée et discutée dans un cadre personnalisé. Ce cours connaît une diffusion très large dans de nombreux pays et différentes dénominations. Le séminaire présentera les enseignements et le matériel d'une conférence Alpha internationale. Les participants seront ensuite capables de démarrer un cours dans leur église." Il y a cependant d'autres thèmes de séminaires ainsi, "La prière: chercher le coeur de Dieu" "Allez dans le monde entier" , "Servir les nécessiteux et manifester le coeur du père" , "Apprendre à diriger" , "Les enfants: artisans de l'avenir" , "Jésus: un compagnon aussi pour mes études" . Le cahier de conférences (p. 23) décrit ensuite l'objectif assigné aux mini-groupes: "Vision, passion, mission Les petits groupes du matin formés de 8 à 10 personnes sont une occasion précieuse de vivre des temps d'écoute et de partage. Ils vous permettront de développer les choses reçues dans les plénières et aussi de prier les uns pour les autres. Chaque jour, une démarche spécifique est proposée dans l'enveloppe déposée à votre point de rencontre. Pour ce temps, vous aurez besoin d'avoir de quoi écrire et aussi de votre plus grand entrain matinal." On mentionnera encore village Explo 2000, qui regroupait de nombreux exposants; le village Explo comprenait une exposition missionnaire, une exposition biblique, Explo Shop, un stand multimédia et une exposition artistique. La manifestation comporte enfin un programme spécifique pour enfants, réparti en trois classes d'âge (plus de 1'000 enfants y ont d'ailleurs pris part). Le survol des différentes prestations fournies lors de la manifestation Explo 2000 montre leur variété. Il reste que, prises isolément, certaines de ces prestations sont clairement soumises à l'impôt sur les divertissements (on pense par exemple aux expositions regroupées dans village Explo), alors que pour d'autres, la même réponse est beaucoup plus discutable (on pense par exemple au séminaire Alpha ou à celui intitulé "Apprendre à diriger" , assimilables à des cours). Dans l'ensemble cependant, rares étaient les prestations pouvant être considérées clairement comme relevant de la formation ou de l'enseignement. En effet, et tel est le cas aussi bien des séances plénières que des mini-groupes, l'accent paraissait être donné au recueillement, à la prière, voire au développement personnel. bb) Dans une approche globale, on pourrait être amené au contraire à retenir une qualification unique pour l'ensemble de la manifestation. C'est d'ailleurs ce à quoi tend la recourante lorsqu'elle parle d'un congrès religieux. Elle cherche également à démontrer que le centre de gravité de la manifestation relevait de la formation, mais sans succès. En effet, même si la formation constituait sans doute un volet, parmi d'autres, d'Explo 2000, il n'était pas essentiel, puisqu'aussi bien la manifestation se définissait elle-même comme étant une conférence internationale pour la prière, l'évangélisation et la formation. De plus, il n'est guère approprié de parler d'enseignement lorsque la prestation prévue est dispensée à plusieurs milliers de personnes (par opposition à un cours destiné à des spécialistes ou un cours de danse regroupant 20 à 30 personnes). Ainsi, la formation, si elle constituait bien l'un des objectifs, d'ailleurs très large, d'Explo 2000, elle n'en était pas le principal. Dans ce cadre, se pose aussi la question de l'ouverture ou non au public (l'art. 31 LIC parle en effet d'un divertissement public). En réalité, la manifestation ici en cause a vu affluer quelque 10'000 participants, dont 6'000 environ ont acquis des cartes journalières. La recourante démontre, avec une certaine vraisemblance, que la plupart des visiteurs ont décidé de se rendre à

Lausanne pour Explo 2000 sur la base d'actions publicitaires spécifiques auprès d'organisations religieuses; les publicités parues dans la presse au mois de décembre 1999 ou celles diffusées à la radio n'ont eu qu'une incidence relative. Il reste que l'on ne peut pas parler ici d'une manifestation "privée" réservée à des milieux fermés, Explo 2000 apparaissant clairement comme ouverte au public (ne serait-ce que par son large succès). Elle ne peut donc pas être comparée à un congrès réunissant un cercle délimité de spécialistes ou les membres d'un parti politique. cc) En définitive, le tribunal retient qu'il y a lieu de donner une qualification globale pour l'ensemble de la manifestation. A cet égard, Explo 2000 constitue une manifestation ouverte au public, comparable à un cycle de conférences, accompagnées de nombreux éléments festifs et d'une exposition, impliquant de surcroît le paiement d'une finance d'entrée. Elle est de ce fait assujettie à l'impôt sur les divertissements; elle ne peut pas non plus échapper à ce prélèvement, au motif que ce congrès devrait être assimilé à un culte (il est en effet organisé sur plusieurs jours et la finance d'entrée dépasse ce que l'on désigne usuellement comme étant le "denier du culte") ou à un ensemble de prestations d'enseignement (les prestations de ce type apparaissent en effet très secondaires). L'interprétation donnée aux dispositions réglementaires communales par les autorités intimée et concernée dans le cas d'espèce résiste ainsi à l'examen. d) Au surplus, la question de l'impôt sur les collectes et de sa restitution éventuelle, n'a pas à être tranchée. En effet, la Commission communale de recours a considéré que cet aspect ne relevait pas des questions qui lui étaient soumises; en outre les conclusions du recours devant le Tribunal administratif ne portent pas non plus sur cet objet, puisque seuls sont en cause les frais de participation à Explo 2000.

E. 2

La recourante évoque encore à plusieurs reprises la question de la protection de la bonne foi. a) "Chacun est tenu d'exercer ses droits et d'exécuter ses obligations selon les règles de la bonne foi" (article 2 al. 1 CC). Ce principe est aussi applicable à l'administration, étant précisé qu'en droit public il a été déduit de l'article

E. 4

Cst. La jurisprudence en a déduit que, lorsque certaines conditions sont remplies, l'administration peut être tenue de se conformer aux renseignements inexacts qu'elle a fournis ou, à plus forte raison, aux assurances erronées qu'elle a données à l'administré; à défaut, elle doit réparer d'une autre manière le préjudice subi par ce dernier, qui se serait fié à ses indications. La première condition exige que l'autorité qui a donné les renseignements litigieux était compétente pour le faire ou, à tout le moins, était apparemment compétente à cet effet. Le renseignement en question doit être inexact et avoir été fourni sans réserve et clairement, cela dans une situation concrète (et non abstraite ou théorique; le caractère inexact ne doit pas être lié, faut-il le préciser, à un changement de normes intervenu entre-temps). D'autres conditions ont par ailleurs trait à l'administré lui-même. Ni celui-ci, ni son représentant ne doivent avoir été en mesure de reconnaître l'erreur. En outre, l'administré a pris sur la base de l'information inexacte des dispositions irréversibles (sur ces différentes conditions, voir André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, 390 ss; Pierre Moor, *Droit administratif I*, 2ème édition Berne 1994, 430 ss et les nombreuses références citées par ses auteurs; v. encore Katharina Sameli, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, RDS 1977 II 289 ss). b) Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral affirme parfois qu'en droit fiscal, le principe "ne saurait avoir qu'une portée limitée" (ATF 118 Ib 312; 101 Ia 92), ce domaine du droit étant en effet marqué par une application

rigoureuse du principe de la légalité; on pourrait aussi songer au principe de l'égalité de traitement, à laquelle contreviendrait une dérogation à la loi au profit d'un contribuable, en application du principe de la bonne foi (Grisel, op. cit., p. 395, paraît se rallier à cette jurisprudence, mais souligne que, en règle générale, le fisc est lié par ses promesses; pour un exemple où le TF conclut à l'application du principe de la bonne foi malgré ces considérations d'égalité de traitement : Archives 60, 58). L'on doit même aller plus loin et se demander s'il se justifie de faire une exception pour le domaine du droit fiscal, dans la mesure où le principe de la bonne foi, s'il permet dans certains cas de s'écarter de la solution résultant d'une application de la loi, ne pourra précisément entrer en jeu qu'à titre exceptionnel, eu égard à des considérations de justice et d'équité, elles aussi de rang constitutionnel (sur ce caractère exceptionnel de l'application du principe de la bonne foi, voir Moor, op. cit., 429; voir également Jacques-André Reymond, La bonne foi de l'administration en droit fiscal, in Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève, p. 367 ss). Au demeurant, il arrive parfois que la dérogation, envisagée sur la base du principe précité, se heurte à un intérêt public supérieur; dans cette hypothèse ce dernier l'emportera et l'administré devra se contenter d'une indemnisation (ATF 101 Ia 328; voir aussi Grisel, op. cit., 397); cependant, l'intérêt public à appliquer la loi ou à percevoir des impôts plus élevés ne saurait être suffisant à cet égard (dans ce sens, Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II 238). c) Comme on vient de le voir, la protection de la bonne foi de l'administré suppose l'existence d'une promesse donnée par l'autorité compétente, cela en connaissance de la situation concrète à régler. La recourante voit une telle promesse dans l'attitude de la municipalité lors de manifestations antérieures, d'une part, dans les propos tenus avant la tenue d'Explo 2000, d'autre part. aa) S'agissant de la pratique antérieure, celle-ci n'est en règle générale pas décisive au regard du principe de la protection de la bonne foi (v. à ce propos FI.2003.0040 du 25 novembre 2003). En l'occurrence, cette pratique antérieure est d'autant moins déterminante qu'elle ne portait pas sur l'exonération de l'impôt sur les divertissements s'agissant des finances d'entrée; non sans hésitation (v. à ce sujet pièces 43 et 44 de la Ville de Lausanne), la municipalité, dans une lettre du 10 décembre 1990, avait finalement accordé l'exonération pour les collectes organisées dans le cadre du congrès d'Explo 91, mais non de la finance d'entrée à l'exposition publique de livres et de disques organisée simultanément. La lettre précitée accordait d'ailleurs l'exonération en relevant qu'elle suivait ainsi la solution adoptée lors de manifestations antérieures, même si elle résultait d'une interprétation très large et peut-être discutable des dispositions légales. Dans cette mesure, la municipalité réservait une autre solution pour l'avenir. D'ailleurs, s'agissant de la manifestation "jour du Christ 96", organisée au Stade olympique, la municipalité avait refusé l'exonération de l'impôt communal sur les collectes; le recours formé contre cette décision auprès de la Commission communale de recours avait d'ailleurs été rejeté (sous la forme de la notification d'un dispositif seulement, en date du 10 décembre 1998). L'exonération de l'impôt sur les collectes organisée à Explo 2000, refusée par la municipalité également, n'est du reste pas litigieuse en l'espèce. On ne peut dès lors déduire de la pratique antérieure aucune assurance de l'autorité quant à l'exonération de l'impôt ici en cause sur les finances d'entrée à une manifestation telle que Explo 2000. bb) Dans le cas particulier, les propos échangés concrètement entre les organisateurs de la manifestation et les divers représentants de l'autorité ne sont pas établis de manière claire. On pourrait dès lors douter que la recourante puisse ici se prévaloir d'une véritable promesse, de nature à lier l'autorité. Plus concrètement, force est de constater que, dans un premier temps, les

autorités ont pu comprendre les intentions des organisateurs en ce sens que la manifestation était réservée à un cercle fermé de participants; était réservée uniquement l'ouverture au public de l'exposition (à savoir village Explo), laquelle devait donner lieu à la perception d'une finance d'entrée, soumise à l'impôt. Or, dans une lettre du 20 décembre 1999, la recourante a indiqué au Service de la police du commerce vouloir renoncer à l'ouverture au public de l'exposition précitée, qui serait désormais réservée exclusivement aux congressistes, ce qui rendait superflu l'acquisition de billets officiels. Ce n'est qu'après l'ouverture elle-même de la manifestation que l'autorité a constaté qu'Explo 2000 était de fait ouverte au public, moyennant le paiement d'une finance d'entrée. Cette option des organisateurs modifiait donc l'état de fait tel que décrit dans les discussions antérieures au cours desquelles les représentants de l'autorité intimée auraient formulé des assurances envers la recourante; une telle modification enlève alors sa portée à la promesse énoncée en fonction d'une autre situation concrète (les propos de Jean-Jacques Schilt, le 29 février 2000 - cités dans l'écriture du 16 mars 2005 - postérieurs à la manifestation ne permettent pas d'établir l'existence d'assurances préalables données en relation avec une manifestation Explo 2000 comportant des entrées payantes; ils sont d'ailleurs peu clairs, la finance d'entrée étant distincte des collectes). On ne saurait dès lors voir dans l'attitude de l'autorité une quelconque promesse de ne pas percevoir l'impôt sur les divertissements sur la finance d'entrée prélevée auprès des participants à Explo 2000. 3. Cela conduit au rejet du recours, ainsi qu'à la confirmation de la décision attaquée. Vu l'issue du pourvoi, la recourante supportera les frais de la cause; elle n'a en outre pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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