

VD_OMNI FI.2004.0139 vom 20. Dezember 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0139

FR: VD_OMNI FI.2004.0139 du 20 décembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0139 del 20 dicembre 2006

Regeste

x./Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La société coopérative dont le but statutaire est de construire et de mettre à disposition des logements à loyer modéré ne poursuit pas un but de pure utilité publique au sens des art. 90 LI, 56 lit. g LIFD et 23 LHID si, en pratique, un pourcentage important des locataires ne remplissent pas les conditions économiques d'octroi de logements construits ou rénovés avec l'appui des pouvoirs publics.

Erwägungen

E. 1

Déposé par acte écrit et motivé par-devant l'autorité de céans dans le délai de trente jours prévu par l'art. 200 de la Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI), le recours de X. _____ est recevable en la forme.

E. 2

Il convient d'examiner en premier lieu si c'est à bon droit que l'autorité intimée écarte toute exonération fondée sur l'art. 23 LVLog. a) L'art. 23 al. 1 et 2 LVLog prévoit certaines exonérations en faveur des sociétés et fondations qui remplissent les conditions prévues par cette loi et ses dispositions d'application (exonération de l'impôt complémentaire et du droit de mutation 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). 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). Les conditions de l'exonération de l'art. 23 LVLog sont fixées dans des dispositions d'application auxquelles la loi renvoie (art. 22 LVLog). C'est ainsi qu'ont été édictés 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. Au-delà de la règle fiscale qu'il contient, l'art. 23 LVLog constitue un moyen de la mise en œuvre des buts sociaux fixés dans la LVLog. Dans la mesure où cette disposition instaure une exception au principe de la généralité de l'impôt, elle doit faire l'objet d'une interprétation restrictive; elle ne saurait donc trouver application en dehors des cas définis clairement par le législateur (dans ce sens, arrêt FI 1992/0105 du 21 juin 1994, cons. 4; sur cette problématique, voir plus généralement Danielle Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs au regard de quelques principes constitutionnels, in Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 47 ss). Pour bénéficier de l'exonération, 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). Ces exigences cumulatives ont été résumées comme suit par le Tribunal administratif (FI.1992/0105 du 21 juin 1994) : "(...) 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. (...) " Selon l'art. 22 LVLog, ces exigences doivent être remplies immeuble par immeuble et non par la personne morale requérante. b) Dans les deux immeubles concernés, le SELT a examiné si les critères précités avaient été respectés. Du rapport que ce service a remis au Tribunal de céans, il ressort que les immeubles sis à l'avenue B. _____ 1***** et à l'avenue B. _____ 2*****, 3***** et 4***** remplissent tous deux la première des conditions précitées. En revanche, ces immeubles ne respectent que partiellement la deuxième condition alors que la troisième ne l'est pas car un pourcentage par trop important des locataires (57.14% pour l'immeuble sis à l'avenue B. _____ 2*****, 3***** et 4***** et 53.33% pour l'immeuble sis à l'avenue B. _____ 1*****) ne remplissent pas les conditions d'occupation fixées par l'art. 26 RVLog. Or, de pratique constante et reconnue par le Tribunal de céans (FI 1996/0110, du 23 octobre 2003), un immeuble ne peut être mis au bénéfice d'une exonération que lorsque le taux de locataires qui ne remplissent pas les conditions d'occupation de ce type de logements fixées dans le RVLog ne dépasse pas 10%, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. c) Il en découle qu'une exonération fondée sur l'art. 23 LVLog n'entre effectivement en ligne de compte pour aucun des deux immeubles litigieux.

E. 3

La recourante fait grief à l'autorité intimée d'avoir mésestimé les moyens qu'elle met en œuvre pour atteindre son but social. Elle invoque essentiellement une violation des art. 15 al. 1 lit. f aLI, soit actuellement l'art. 90 LI, lequel en reprend la teneur, à l'instar des art. 56 lit g LIFD et 23 al. 1 lit f LHID. La recourante soutient notamment que les critères d'exonération fixés dans les dispositions précitées pour les personnes morales qui poursuivent un ou des buts de pure utilité publique doivent être examinés à l'aune de la circulaire n° 12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions, que la lutte contre la pénurie de logements à laquelle est notamment dédié son but social doit donc être considérée comme d'intérêt public et, partant, justifier que les immeubles sis à l'avenue B. _____ bénéficient de l'exonération fiscale. a) Ces différentes dispositions ont la teneur suivante : 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 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. 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)." b) Avant d'examiner si la condition principale posée dans chacune des dispositions citées ci-dessus est remplie, il faut préalablement déterminer si les conditions d'exonération doivent être examinées objet par objet, comme le soutient l'autorité intimée, ou bien dans la personne de la recourante en sa qualité de sujet fiscal. A cet égard, il faut relever que l'exonération souhaitée par la recourante ne vise aucun des cas ponctuels prévus par l'art. 2 LMSD, impôt formel dont la perception est générée par chaque transfert d'immeuble ou de part d'immeuble. L'exonération par objet est également visée par l'art 128 al. 1 LI, disposition selon laquelle les immeubles ou les parties de ceux-ci qu'une personne morale affecte à des habitations à caractère social échappent à l'impôt immobilier complémentaire annuel. Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser que l'art. 128 al. 1 LI, évoqué ci-dessus, doit être interprété en relation avec les art. 23 et 24 LVLog en ce sens que la notion « d'habitation à caractère social » doit recevoir une interprétation similaire à celle de « logements à loyer modéré » (FI 1996/0110, du 23 octobre 2003). Partant, les immeubles de la recourante sis à l'avenue B. _____ ne remplissant pas les conditions d'exonération prévues à l'art. 23 LVLog, ils ne peuvent être mis au bénéfice de l'art. 128 al. 1 LI. Dans la mesure où le recours dont est saisi le Tribunal de céans a trait à la perception d'impôts sur le bénéfice et le capital, soit des impôts directs, les conditions de l'exonération litigieuse doivent être réalisées en la personne de la contribuable et non immeuble par immeuble. c) Demeure donc encore litigieuse la question de savoir si la recourante, en sa qualité de sujet fiscal, peut prétendre à l'exonération réservée aux personnes morales qui poursuivent des buts de « pure utilité publique », faculté prévue par les art. 15 al. 1 lit f aLI (art. 90 LI, 56 lit g LIFD et 23 al. 1 LHID) cités ci-dessus.

E. 4

a) La notion de « pure utilité publique » à laquelle les dispositions citées ci-dessus font référence a été abordée dans plusieurs arrêts du Tribunal de céans (voir notamment FI.1992/0105 du 21 juin 1994; FI.1996/0110 du 23 octobre 2003; FI.2002/0025 du 19 février 2003). Cette notion, 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 également qu'elle soit désintéressée, c'est-à-dire altruiste et exigeant des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. Corollairement, si une personne morale n'a pas pour vocation de construire et de mettre à disposition des logements collectifs dont le loyer est modéré et, de

surcroît, réservé à une certaine catégorie de la population dont les ressources sont modestes, elle ne peut poursuivre un but de pure utilité publique (cf. FI.2002/0025). Pour certains auteurs, du reste, la pure utilité publique signifierait que les institutions, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, doivent poursuivre la réalisation de tels buts, à l'exclusion de tous autres (cf. Danielle Yersin, *Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants*, in *Archives* 57, p. 97 et ss, not. 105, et les réf. citées; cf. également StE 2002 A 23.1 n° 4, arrêt rendu en application de la LHID). Si l'activité de pure utilité publique doit être altruiste et engagée pour le bien commun, point n'est besoin que l'ensemble de la population bénéficie de l'activité en question; il suffit qu'une part indéterminée de celle-ci en bénéficie, l'activité devant concerner un cercle ouvert de destinataires (cf. Georges Mettrau, *L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique*, thèse Lausanne 1992, pp. 115-116, et les réf. citées). A titre d'exemple, on mentionnera que le Tribunal administratif, dans un arrêt FI.1992/0105 du 21 juin 1994, a confirmé qu'une exonération fiscale ne pouvait être accordée, s'agissant de la promotion d'habitations à caractère social, qu'à la condition que la personne morale requérante mette des logements à la disposition de personnes privées appartenant uniquement à des classes défavorisées de la population. Un but est dit altruiste lorsqu'il vise des avantages exprimables en argent en faveur des tiers (Roland Ruedin, *Droit des sociétés*, Berne 1999, n° 445); il 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 (Georges 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 (*Archives* 59, 464, cons. 3e; fondation encourageant la construction de logements à caractère social). 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 (Markus Reich, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, in *Archives* 58, p. 464 et ss, sp. 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, et les réf. 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). Ainsi, le fait qu'une corporation ou établissement de droit privé ait pour vocation de construire ou de mettre à disposition des logements sociaux, tels que définis ci-dessus ne suffit pas nécessairement à ce qu'il soit exonéré. En effet, il faut encore que ce but soit effectivement mis en œuvre d'une manière qui soit conforme au but de pure utilité publique. b) Dans le cas de la recourante, les loyers qu'elle pratique dans les immeubles litigieux sont dans l'ensemble nettement inférieurs à la moyenne statistique des ceux du marché. Ces écarts ne sont toutefois pas immuables et devraient, selon le SELT, se réduire d'ici quelques années. Quoi qu'il en soit, la question de l'évolution des loyers peut demeurer indécisée. En effet, la recourante n'a nullement établi ou soutenu que les logements de ces immeubles étaient réservés à une certaine catégorie de la population ne

disposant que de ressources modestes. L'expertise diligentée par le SELT révèle même qu'un certain pourcentage des habitants de ces immeubles, en tout cas bien supérieur à 10%, ne remplissent pas ou plus les conditions d'octroi de tels logements. Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les prestations qu'offre X. _____ à ses membres ne sont en définitive pas réservées à un cercle de personnes privées appartenant uniquement à des classes défavorisées de la population, condition pour qu'elle puisse prétendre, comme on l'a vu plus haut, poursuivre un but de pure utilité publique. c) Dans ces conditions X. _____ ne peut prétendre poursuivre un but de pure utilité publique. Le recours doit donc être rejeté pour ce motif.

E. 5

Le recours de X. _____ pourrait également être rejeté pour un autre motif incompatible avec le but de pure utilité publique tel que défini ci-dessus. En effet, l'art. 12 des statuts de la recourante prévoit une adhésion conditionnée à une participation financière, ce qui apparaît contraire au but de pure utilité publique qu'une institution doit poursuivre pour pouvoir prétendre à une exonération. Selon l'art. 12 de ses statuts, la recourante demande au candidat locataire une participation de 100 fr. Cette finance, au demeurant modeste, et qui s'élève à 1'000 fr. lorsqu'elle concerne le bénéficiaire ou le propriétaire d'un terrain ou d'une maison familiale, n'en constitue pas moins une charge – fût-elle symbolique – pour l'individu sans ressource. Or, pour que l'exonération soit accordée, il faut que les conditions liées à la réalisation du but de pure utilité publique soient non seulement prévues dans les statuts mais également réalisées dans les faits (cf. arrêts FI 1996/0110 et FI 2002/0025). Ainsi, on pourrait également considérer que la participation que la recourante demande à ses membres est contraire à la notion de « pure utilité publique » qui a été exposée ci-dessus. Cette question peut toutefois demeurer indécise dès lors que la recourante ne remplit pas les conditions d'exonérations réservées aux personnes morales poursuivant des buts de pure utilité publique, comme cela a été examiné plus haut.

E. 6

Enfin, il convient encore d'aborder le dernier argument développé par la recourante, selon lequel la construction et la mise à disposition de logements à bas loyer dans le but de lutter contre la pénurie et la spéculation immobilière peuvent être considérés comme des buts d'intérêt public ou de service public suffisants pour justifier une exonération fiscale. Le but statutaire de la recourante ne suffit pas, à lui seul, pour conférer à celle-ci la qualité de société de pure utilité publique. Encore faut-il que la concrétisation de ce but réponde aux exigences jurisprudentielles de la notion de pure utilité publique. Or, il est établi en l'espèce que le cercle des bénéficiaires des logements proposés par la recourante dépasse celui de la population dont les ressources sont modestes. Même si l'on devait admettre que le but de la recourante répond effectivement à un intérêt public au sens large, la mise en œuvre de cet objectif ne permet pas de ranger la recourante dans la catégorie des sociétés de pure utilité publique pouvant bénéficier d'une exonération fiscale.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument judiciaire sera donc mis à charge de la recourante qui succombe ; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 LJPA).

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