

VD_OMNI FI.2005.0037 vom 31. August 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0037

FR: VD_OMNI FI.2005.0037 du 31 août 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0037 del 31 agosto 2005

Regeste

Caisse de pensions du personnel communal de Lausanne/Administration cantonale des impôts | L'exonération de l'impôt complémentaire sur les immeubles, accordée à la Caisse de pensions de l'Etat de Vaud, ainsi qu'à celle de l'Union des communes vaudoises par le biais de textes de rang législatif, mais non à d'autres caisses de pension, privées ou publiques (dont la caisse recourante) ne constitue pas une violation du principe d'égalité de traitement (c. 3)

Erwägungen

E. 1

a) L'art. 67 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI; la loi sur le même objet du 4 juillet 2000 est abrégée LI) prévoit un impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux personnes morales; l'impôt annuel dû à ce titre s'élève à 1% o de l'estimation fiscale des immeubles dont elles sont propriétaires. Sont toutefois exceptés les immeubles ou parties d'immeubles que ces personnes morales utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie et les immeubles d'habitation à caractère social. Par ailleurs, l'art. 68 LI prévoit le remboursement de cet impôt en cas d'aliénation d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble entraînant le paiement d'un droit de mutation (à concurrence cependant de quinze fois son montant annuel; la somme à rembourser ne doit pas excéder le montant du droit de mutation payé). Ces règles ont été reprises, sans changement notable, dans la LI 2000 (art. 128 et 129 LI). 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 avait 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). Le règlement du 8 novembre 1957 sur l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations complète la réglementation légale; ainsi, l'art. 3 de ce règlement prévoit par exemple que la société dont les immeubles sont entièrement ou en partie utilisés par elle-même pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie remplit à cet effet une formule de demande de dégrèvement; la détermination initiale de la base d'imposition et toute modification ultérieure font l'objet d'une décision séparée (art. 5 du règlement). L'analyse historique permet de constater que le législateur vaudois, contrairement à celui d'autres cantons, a renoncé à la perception d'un droit de mutation sur les transferts d'actions de sociétés immobilières; en lieu et place d'un tel prélèvement, il a introduit la perception de l'impôt complémentaire sur les immeubles ici en cause (v. à ce sujet notamment Olivier Bourgeois, *Le statut fiscal des sociétés immobilières dans les cantons de Vaud et de Genève*, thèse Lausanne 1964, p. 205 ss, ainsi que Olivier Thomas, *Les droits de mutation*,

étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991, p. 163 ss et les réf. citées; v. encore Alfred Schreiber, "Biens de mainmorte" , A propos de l'impôt spécial sur les sociétés immobilières, RDAF 1949, 17; cet auteur parle même, s'agissant de l'impôt complémentaire ici en cause de "taxe d'abonnement"). Dans un arrêt ancien, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: CCRI), avait relevé que le but de la loi introduisant l'impôt complémentaire n'était pas "d'instituer un impôt proprement dit, dont la totalité sera acquise directement au fisc; il s'agit de créer une contribution périodique à valoir, à titre d'acompte, sur le droit de mutation qui sera dû en cas de transfert régulier de la propriété des immeubles eux-mêmes, au lieu du transfert de l'actif social par la cession des actions de la SA" (arrêt cité dans une note de jurisprudence Colomb/Pichon in Revue fiscale 1955, 654; il reste que cet objectif du législateur n'a pas été mis en œuvre de la manière la plus adéquate qui soit: v. les commentaires de Bourgeois, op. cit., p. 208 ss; dans ce sens v. FI.2003.0116 du 7 mai 2004); Olivier Bourgeois (op. cit., p. 206) ajoute que les biens des fondations et associations, par exemple, échappent définitivement aux impôts sur les transactions et sont de véritables biens de mainmorte; l'impôt complémentaire constitue alors le seul moyen de compenser le bénéfice que ces personnes morales tirent de l'évasion aux impôts sur les transactions. b) L'art. 15 al. 1 aLI énumère les personnes morales exonérées de l'impôt, mais réserve expressément le régime découlant des art. 40 et 67 aLI. Cela étant, c'est uniquement cette dernière disposition qu'il convient d'interpréter pour en cerner le champ d'application et définir les sujets fiscaux qui échappent à l'impôt complémentaire sur les immeubles (pour un exemple d'application, v. TA, FI.1996.0110, du 23 octobre 2003, consid. 3), sous réserve bien évidemment d'autres dispositions spéciales. c) La présente cause soulève tout d'abord diverses questions de procédure. aa) La recourante invoque ainsi le fait qu'elle n'a pas été assujettie à l'impôt ici en cause jusqu'à l'année fiscale 1994. Indépendamment des questions de fond que cela peut soulever (par exemple celle d'une coutume) il apparaît en tous les cas extrêmement surprenant que l'ACI n'ait pas jugé utile de donner à la caisse l'occasion de se déterminer avant de procéder aux taxations ici litigieuses. De même, l'ACI ne paraît pas avoir respecté la procédure décrite à l'art. 5 du règlement du 8 novembre 1957 évoqué plus haut; selon cette disposition, la détermination initiale de la base d'imposition doit faire l'objet d'un avis spécial à la contribuable. Or, le dossier ne contient apparemment rien de tel. L'ACI s'est exprimée à ce sujet dans son courrier du 22 juillet 2005. Elle expose ainsi que l'avis évoqué à l'art. 5 du règlement précité désignerait en réalité la notification elle-même de l'impôt complémentaire. Cela reviendrait en quelque sorte à enlever sa portée à la disposition précitée, qui ne paraît donc pas véritablement appliquée. Une telle procédure incidente, préalable à la notification, ne paraît d'ailleurs guère avoir de sens, puisque l'assiette de l'impôt coïncide avec l'estimation fiscale de l'immeuble, laquelle fait déjà l'objet d'une procédure spéciale. L'ACI expose en revanche que, avant la notification de l'impôt complémentaire, elle invite les contribuables à présenter des formulaires de dégrèvement (s'agissant notamment d'immeubles voués au logement social); or, en l'occurrence, cette procédure a effectivement eu lieu (v. par exemple échange de lettres de l'ACI, du 4 août 1997, qui constituait d'ailleurs un rappel d'un courrier antérieur, et du Service des gérances de la Ville de Lausanne, intervenant au nom de la recourante, du 10 septembre 1997). En d'autres termes, la recourante pouvait, à cette occasion, réagir en demandant son exonération, comme elle l'a d'ailleurs fait plus tard, soit le 27 février 1998. Quoi qu'il en soit, il n'est pas exclu que la procédure suivie en l'espèce ait comporté des violations de la garantie du droit d'être entendu; dans la règle, de tels vices ne conduisent toutefois pas à la nullité des décisions qu'ils concernent, mais uniquement à

l'annulabilité de celles-ci (sur ces questions, v. Pierre Moor, Droit administratif II 305 ss). bb) Or, on constate que la décision de taxation relative à l'année fiscale 1997 a été notifiée le 9 décembre 1997; la première réaction de la recourante date du 17 février 1998, de sorte que, à supposer que cette démarche puisse être qualifiée de réclamation (ce qui n'est pas d'emblée évident), celle-ci serait de toute manière intervenue après l'échéance du délai de réclamation de trente jours (art. 101 al. 1 aLI), impliquant par conséquent l'entrée en force de cette décision, quand bien même elle serait viciée. cc) La taxation du 9 décembre 1997 a été suivie d'autres décisions portant sur la même année fiscale; tel est le cas de la taxation du 16 mars 1998, laquelle intégrait d'autres immeubles, non pris en compte dans la première décision. En réalité, dans la mesure où la décision du 9 décembre 1997 était entrée en force, l'autorité fiscale n'avait pas la faculté de rendre une nouvelle décision en l'absence de motifs de révision (au sens de l'art. 109 aLI ouvrant la voie à un rappel d'impôt; v. TA, arrêt du 5 avril 2001, FI.2000.0111, consid. 1b); c'est ce qu'a retenu à juste titre la décision sur réclamation, qui en est ainsi revenue à la décision initiale (en effet, les faits pris en compte dans la seconde décision n'étaient pas inconnus de l'autorité fiscale). dd) Il en découle ainsi que l'autorité intimée a déclaré à juste titre irrecevable la réclamation en tant qu'elle concerne l'année fiscale 1997. b) S'agissant de l'année fiscale 1999, la recourante soutient par ailleurs ne jamais avoir reçu la décision de taxation; l'autorité intimée n'est pas en mesure d'établir le contraire, de sorte que l'on doit s'en tenir à la version présentée par la recourante (même si l'acheminement de l'information entre la recourante elle-même et le Service des gérances de la ville de Lausanne ne paraît pas à l'abri de toute défaillance). Quoi qu'il en soit, la recourante n'a formé aucune réclamation s'agissant de l'année fiscale 1999, de sorte que c'est à tort que l'ACI a cru pouvoir considérer que le litige portait également sur cette année-là. c) Il découle ainsi des considérations qui précèdent que le litige, s'agissant des questions de fond, ne concerne plus que l'année fiscale 1998, qu'il convient d'aborder maintenant. Pour cette dernière, il apparaît qu'une éventuelle violation du droit d'être entendu (lit. b/aa ci-dessus) a été réparée dans la suite de la procédure où la recourante a pu faire valoir ses moyens, notamment sur la question de l'exonération.

E. 2

a) aa) En matière d'impôt, le principe de la légalité s'applique de manière stricte, la loi formelle devant porter notamment sur la définition du sujet, de l'objet ou encore de l'assiette de l'impôt, mais aussi, en règle générale, prévoir les exonérations et déductions (v. à ce propos Peter Locher, Archives 60, 1 ss, spéc. p. 13 ss et réf. citées). D'ailleurs, la détermination du sujet de l'impôt, respectivement celle des personnes physiques ou morales exonérées ne constitue en réalité que les deux volets (opposés) de la même opération. Dans cette optique, l'exigence d'une base légale (formelle) constitue en quelque sorte une garantie de l'universalité de l'imposition, soit un aspect du principe de l'égalité de traitement en matière fiscale; il postule un examen attentif des entorses à celui-ci (v. à ce sujet Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II 145, spéc. 166 ss et 278 ss; voire une interprétation restrictive des normes relatives aux exonérations: ATF du 14 mai 2004, 2P.115/2003 c. 5.4; v. toutefois ci-dessous jurisprudence et doctrine plus nuancées citées sous d/bb). bb) L'art. 80 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (ci-après: LPP; RS 831.40) prévoit que les institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public qui ont la personnalité juridique sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que d'impôts sur les successions et sur les donations perçus par les cantons et les communes dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de

prévoyance professionnelle (al. 2). Toutefois, les immeubles peuvent être frappés d'impôts fonciers, en particulier d'impôts immobiliers sur la valeur brute de l'immeuble et de droits de mutations (al. 3). cc) L'adoption de la LPP a entraîné une adaptation de la législation fiscale vaudoise au 1er janvier 1987 (v. l'exposé des motifs à ce sujet, BGC printemps 1986 p. 448 ss). En substance, l'art. 15 aLI a été complété par l'adjonction, notamment, de règles d'exonération concernant les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises; cependant l'art. 15 al. 1 aLI, avant comme après cette révision, réserve expressément les art. 40, relatifs à l'impôt sur les gains immobiliers, et 67 aLI, qui concerne l'impôt complémentaire sur les immeubles. Simultanément, la révision a étendu les cas d'exonération concernant l'Etat de Vaud (ainsi que ses établissements et fonds sans personnalité juridique, let. c) et les communes vaudoises et associations de communes (ainsi que leurs établissements et fonds sans personnalité juridique). L'exposé des motifs (BGC printemps 1986, p. 477) se lit ensuite ainsi: "S'agissant d'établissements dotés de la personnalité morale de droit public cantonal, leur traitement fiscal doit être examiné de cas en cas; il varie selon le but et la nature de l'établissement. Ainsi, on conçoit difficilement que la Banque cantonale vaudoise ou le Crédit foncier vaudois bénéficient d'une exonération d'impôt. En revanche, le statut de la Caisse cantonale des retraites populaires, de la Caisse intercommunale de pension, de la Caisse d'allocations familiales a été harmonisé, conformément à la législation fédérale en matière de prévoyance professionnelle. S'agissant de l'impôt foncier, l'exonération des collectivités publiques est réglée selon les mêmes principes. La nouvelle réglementation provoque une diminution des recettes cantonales de 1,4 million. En revanche, étant exonéré de l'impôt foncier, l'Etat verra ses charges immobilières s'abaisser de 90'000 francs environ. Il va de soi que les communes devront également s'exonérer réciproquement, dans les limites de la nouvelle législation." On trouve d'autres explications encore s'agissant des lois spéciales modifiées (soit la loi sur les impôts communaux et celles relatives à la Caisse cantonale vaudoise des Retraites populaires, sur les allocations familiales et enfin le décret du 5 septembre 1923 reconnaissant comme personne morale la Caisse intercommunale de pensions, *ibidem*, p. 485); l'exposé des motifs précise à cet égard ce qui suit: "Ces diverses législations sont toutes modifiées dans le même sens. Elles visent à assurer un traitement égal de ces institutions et à l'harmoniser avec les règles prévues par l'art. 80 LPP. La réglementation prévue correspond d'ailleurs à la pratique actuelle, de sorte que les modifications proposées sont essentiellement d'ordre rédactionnel." On y relève aussi que la loi sur la Caisse de pensions de l'Etat de Vaud et celle concernant l'assurance des bâtiments et du mobilier contre l'incendie et les éléments naturels ont fait l'objet de modifications similaires lors de révisions précédentes. En substance, pour tous ces établissements publics de droit cantonal, l'exonération couvre l'ensemble des impôts cantonaux, sous réserve de l'impôt sur les gains immobiliers, du droit de mutation, ainsi que de l'impôt foncier communal sans défalcation des dettes. Lors des travaux de révision de 1986, le décret de 1942 relatif à la caisse de pensions recourante n'a en revanche pas été révisé. On ajoutera que l'art. premier du règlement sur l'imposition complémentaire des immeubles, déjà cité, indique expressément que cet impôt s'applique aux immeubles appartenant, au 1er janvier de l'année fiscale, aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions, aux sociétés à responsabilité limitée, aux sociétés coopératives, aux associations, aux fondations ainsi qu'à toute personne morale de droit étranger assimilable à l'une des sociétés ou fondations précitées; il ne mentionne en revanche pas les personnes morales de droit public. Il reste que cette disposition réglementaire ne saurait s'écarter du texte légal (compte tenu du principe de la

primauté de la loi) en limitant le cercle des sujets de l'impôt, par exemple en exonérant implicitement les personnes morales de droit public. Cette voie n'a d'ailleurs pas été envisagée par l'autorité intimée et cette dernière perçoit l'impôt complémentaire auprès de personnes morales de droit public ne bénéficiant pas d'une exonération expresse, telle que la Banque cantonale vaudoise par exemple (laquelle n'est au demeurant exonérée d'aucun impôt direct cantonal ou communal). b) De l'exposé qui précède, on retiendra en substance que les institutions de prévoyance, notamment celles organisées dans des formes de droit public, si elles ont été exonérées des impôts directs cantonaux et communaux (art. 80 al. 2 LPP), sont au contraire assujetties en droit vaudois aux impôts expressément mentionnés à l'alinéa 3 de la même disposition (soit l'impôt immobilier sur la valeur brute de l'immeuble, correspondant à l'impôt foncier sans défalcation des dettes fondé sur l'art. 19 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux - ci-après: LIC -, et le droit de mutation; s'agissant de l'impôt sur les gains immobiliers, sa perception serait conforme à l'art. 23 al. 1 et 4 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes; ci-après: LHID; il n'y a toutefois pas lieu de prendre en considération en l'occurrence la loi d'harmonisation, puisque cette législation ne sortit pleinement ses effets que dès le 1er janvier 2001, soit à une date postérieure aux périodes ici en cause). Cependant, l'art. 80 LPP ne donne pour le surplus pas de définition des différents impôts évoqués aux alinéas 2 et 3. Cela étant, il appartient au droit cantonal de préciser lui-même si un impôt déterminé entre ou non dans les catégories dessinées à grands traits par l'art. 80 LPP (dans ce sens, v. Conférence suisse des impôts, Prévoyance et impôts, cas d'application de prévoyance professionnelle et de prévoyance individuelle, Berne 2003, Cas A.1.1.1). A ce stade, il n'apparaît nullement critiquable de considérer que l'impôt complémentaire sur les immeubles du droit vaudois constitue un impôt foncier au sens de l'art. 80 al. 3 LPP (quand bien même il se distingue de l'impôt foncier sans défalcation des dettes évoqué ci-dessus). Cette solution est d'ailleurs confortée par le fait que l'impôt complémentaire précité a pour objectif dans une large mesure de remplacer le droit de mutation, également autorisé par l'art. 80 al. 3 LPP. Aussi, dans la mesure où l'art. 15 let. f bis avait pour vocation de mettre en oeuvre l'art. 80 al. 2 LPP (s'agissant des impôts directs cantonaux et communaux), il apparaît justifié de donner à cette disposition une interprétation littérale, excluant que cette exonération soit étendue en outre à l'impôt complémentaire sur les immeubles. D'ailleurs, les institutions privées de prévoyance sont précisément soumises à ce dernier impôt (v. lettre ACI du 22 juillet 2005, p. 3 in fine). Les remarques qui précèdent conduisent à retenir qu'une interprétation littérale et systématique des dispositions ici en cause, spécialement celle de l'art. 67 aLI, ne permet pas d'accorder une exonération à la caisse recourante (le problème, distinct, de l'exemption des immeubles voués au logement social étant réservé; il ne se pose d'ailleurs en en l'espèce). c) Sur le plan historique, la réponse n'est pas très ferme. L'exposé des motifs (BGC printemps 1986 déjà cité, p. 477) indique expressément que la situation des établissements de droit public cantonal, dotés de la personnalité morale, doit être examinée de cas en cas, en fonction du but et de la nature de l'établissement. Cela implique précisément une analyse des établissements concernés et une modification, cas échéant, du texte législatif régissant cet établissement. Dans cette perspective, le Grand Conseil, dans ses travaux de 1986, a écarté la solution de l'exonération pour certains établissements (par exemple la Banque cantonale vaudoise) et l'a admise ensuite pour d'autres (notamment la Caisse intercommunale de pensions). En d'autres termes, l'exposé des motifs postule un examen concret de la situation de chaque établissement public personnalisé, mais le cas particulier de la caisse recourante n'est pas

mentionné. Il découle en définitive de l'analyse des travaux préparatoires que le législateur n'a pas adopté de règle relative à l'exonération de la caisse recourante, ce qui peut apparaître comme un silence qualifié, mais cela sans fournir d'explications à ce sujet. d) aa) La doctrine (Pierre Moor, *Droit administratif I*, 155 ss et réf. citées) examine la problématique liée aux lacunes en trois étapes. Dans un premier temps, il s'agit de procéder à l'interprétation des textes entrant en considération. Si une analyse de ceux-ci ne permet pas de trouver une solution conforme aux principes constitutionnels, le juge peut alors, dans une deuxième phase, en constater l'invalidité. Toutefois, dans certaines hypothèses, il arrive que la solution puisse être trouvée plutôt dans le recours à une règle secondaire, élaborée par le juge au titre du comblement d'une lacune (v. l'exemple de ce cheminement donné par Pierre Moor, *op. cit.*, p. 157; dans le cas évoqué, la non-application de la règle légale vise d'ailleurs une hypothèse assimilable à celle d'un abus de droit; l'approche retenue par la jurisprudence en matière d'évasion fiscale est d'ailleurs de même nature et Peter Locher l'assimile également au comblement d'une lacune: *Kommentar zum DBG I, Vorbem. no 142*). On notera cependant que la jurisprudence paraît de toute manière exclure le comblement de lacunes dans le domaine du droit fiscal (v. les réf. données par Moor, *op. cit.*, p. 155), de sorte que l'on devrait laisser de côté cette troisième voie. bb) La jurisprudence et surtout la pratique ont admis parfois une interprétation extensive de règles d'exonération (v. à ce propos ATF publié RDAF 2004 II 391, à propos des règles d'exonération appliquées antérieurement aux CFF; une pratique souple prévalait également s'agissant de l'exonération - partielle - des banques cantonales constituées en la forme de sociétés anonymes de droit public sous l'empire de l'AIFD: v. à ce propos TA, arrêt FI.1999.0075, du 27 octobre 2000, consid. 1; de même la pratique évoquée au BGC, printemps 1986, p. 485; contra, apparemment, ATF du 14 mai 2004, 2P.115/2003, consid. 5.4; sur ce type de problèmes, v. Peter Locher, *Kommentar zum DBG II no 2 ad art. 56 LIFD*). On pourrait être tenté raisonner, comme le faisait le Tribunal fédéral, lorsqu'il interprétait de manière extensive les anciennes règles d'exonération applicables aux institutions de la Confédération; en effet l'imposition réciproque des différents titulaires de la souveraineté fiscale (canton et communes, en l'occurrence) constitue un moyen peu adéquat de couvrir les besoins financiers des collectivités publiques (v. à ce sujet RDAF 2004 II précité, spéc. p. 394 et les réf. citées, notamment ATF 121 II 138 consid. 2b, p. 141 et 111 Ib 6, consid. 4b, p. 8 s.). C'est sans doute cette motivation-là également qui a guidé le législateur de 1986, lorsqu'il a étendu les cas d'exonération. Mais une telle argumentation très générale peut s'appliquer à tous les prélèvements fiscaux entre collectivités publiques; elle n'a cependant pas empêché le législateur de maintenir des contributions de ce type dans le droit positif, tout en prévoyant aussi des exonérations. Il l'a fait dans certains cas de manière générale (ainsi s'agissant des établissements publics sans personnalité juridique du canton et des communes); il a choisi au contraire de le faire au cas par cas pour les établissements publics personnalisés. Ce faisant, il a confirmé que le principe de l'universalité de l'imposition s'appliquait aussi - notamment s'agissant de l'impôt complémentaire sur les immeubles, malgré l'argumentation précitée - à ce second type d'établissement public, sauf lorsqu'il adoptait, pour des motifs objectifs clairement identifiés, la solution inverse, cela par le biais d'une règle spéciale. cc) Au surplus, même si l'exposé des motifs précité (toujours en p. 485) évoque une harmonisation avec la LPP, cette problématique n'est pas en cause s'agissant de l'impôt complémentaire sur les immeubles, dont on sait qu'il est perçu auprès des caisses de pensions privées. On ne déduira pas non plus de la référence à la LPP et de la parenté entre l'impôt complémentaire sur les

immeubles et le droit de mutation que l'assujettissement de la Caisse de pensions de l'Etat de Vaud ou celle de l'Union des communes vaudoises au second de ces impôts doit entraîner la soumission en outre au premier. Cela constituerait une interprétation extensive des règles d'assujettissement de ces deux institutions, voire d'autres encore (hors LPP), tel l'Etablissement cantonal d'assurance contre l'incendie dont le statut fiscal est défini de la même manière; cette dernière impliquerait donc que ces différentes entités se trouveraient soumises à l'impôt complémentaire du seul fait de la mention de leur assujettissement au droit de mutation. Une telle solution ne saurait être admise au regard des règles usuelles d'interprétation du droit fiscal. dd) En définitive, aucune disposition ne peut raisonnablement être interprétée dans le sens d'une exonération de la recourante; en particulier, le décret de 1942 régissant la caisse n'a pas été modifié dans ce sens, alors même que l'exposé des motifs des travaux de 1986 indiquait qu'il y avait lieu, dans le but de régler le problème de l'exonération, d'aborder celui-ci dans les lois spéciales régissant chacun des établissements publics cantonaux personnalisés.

E. 3

Il reste donc à examiner le moyen tiré d'une violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.; pour les périodes en cause, il s'agit cependant plutôt de l'art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale, ci-après aCst.); il s'agit ici d'un problème d'inégalité dans la loi elle-même. a) Il apparaît en premier lieu que la situation de la Caisse de pensions de l'Etat de Vaud et plus encore celle de la Caisse intercommunale de pensions présentent des analogies suffisamment importantes avec celles de la caisse recourante pour que l'on se trouve bien en présence d'un problème d'égalité de traitement (v. à ce sujet Vincent Martenet, *Géométrie de l'égalité*, Zurich 2003, p. 28 ss). b) Pour le surplus, si l'on met certaines situations particulières de côté (telles celles visées à l'art. 8 al. 2 Cst., prohibant les discriminations, par exemple en raison de l'origine, de la race ou du mode de vie, qui appelle un traitement plus serré du problème de l'égalité de traitement), le juge observe une certaine réserve s'agissant des choix opérés par le législateur. Il vérifie donc pour l'essentiel que la distinction retenue repose sur des motifs objectifs et raisonnables (v. à ce sujet Martenet, p. 252 ss et 260 ss); le premier auteur donne d'ailleurs l'exemple de la fiscalité pour illustrer cette approche prudente du juge (p. 278). Danielle Yersin va dans le même sens lorsqu'elle exige précisément que l'introduction d'une règle d'exonération doit reposer sur des motifs objectifs (op. cit., p. 168 et 280; v. dans le même sens Locher, op. cit., no 2 ad 56 LIFD); ici, le problème a toutefois trait à la situation inverse, soit celle de l'absence d'une règle d'exonération. c) Même si cette solution n'échappe pas à la critique, il n'apparaît en définitive pas insoutenable d'assimiler, s'agissant de l'impôt complémentaire sur les immeubles, la recourante à d'autres caisses de pensions, qu'il s'agisse de caisses d'entreprises privées ou encore de celles de collectivités publiques (la Caisse de pensions de la Confédération; pour un exemple d'application dans le canton de Fribourg, v. arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 8 avril 2005, cause 4F 0472 et 4F 0474) voire d'entreprises publiques comme la Banque cantonale vaudoise. Cela répond à l'approche restrictive du législateur à propos de l'exonération des établissements publics personnalisés, approche qu'il n'appartient pas au juge de contrecarrer en accordant l'exonération de son propre chef. Peu importe enfin que la différence entre la Caisse de pensions intercommunale et la caisse recourante (relative à la surveillance exercée sur ces institutions; c'est l'ACI qui fait valoir ce point: réponse au recours ch. 2.2.2; l'exposé des motifs ne l'évoque pas) soit ténue.

E. 4

Les considérations qui précèdent conduisent ainsi au rejet du recours, en tant qu'il concerne l'impôt complémentaire 1997 et 1998; la décision attaquée est en revanche annulée s'agissant de l'année fiscale 1999. Vu cette issue, la recourante supportera un émolument réduit, fixé à 4'000 fr. (art. 55 LJPA).

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