

VD_OMNI FI.2005.0059 vom 27. Juni 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-06-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0059

FR: VD_OMNI FI.2005.0059 du 27 juin 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0059 del 27 giugno 2006

Regeste

X./ Commission communale de recours en matière d'impôts, Municipalité de St-Légier-La Chiésaz | L'art. 8d al. 3 LPP - règle d'harmonisation (ATF 116 Ia 264) - confère aux cantons la faculté de soumettre à l'impôt foncier les immeubles propriétés d'institutions de prévoyance. Assujettissement prévu par l'art. 19 LIC. L'art. 80 al. 3 LPP doit être compris à la lumière de l'art. 62d LOGA qui prévoit une exception au principe de l'exemption fiscale pour les immeubles "qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques". Bien qu'elle soit liée par les dispositions impératives de la LPP, la caisse de pension recourante (établissement public de la Confédération) ne peut prétendre que son immeuble serve à des fins publiques au sens de l'art. 62d LOGA. Assujettissement à l'impôt foncier confirmé; rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a pour objet l'impôt foncier réclamé à la recourante, une institution de prévoyance, à raison d'un immeuble propriété de celle-ci. Selon l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale la régissant (RS 172.222.0 ; ci-après : loi sur la CFP), du 23 juin 2000, la Caisse fédérale de pensions est un établissement de droit public de la Confédération, doté de la personnalité juridique. Comme les collectivités, elle a donc la qualité pour recourir (cf. Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4 ème éd., Helbing & Lichtenhahn, Bâle 1991, p. 560 n. 2712, renvoyant à p. 546 n. 2632), respectivement la capacité d'ester en justice (cf. Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Staempfli, Berne 1992, p. 71 §3).

E. 2

a) La recourante fait valoir qu'au vu des règles applicables, l'autorité intimée devait l'exonérer de l'impôt foncier réclamé. b) Aux termes de l'art. 19 al. 1 de la loi vaudoise sur les impôts communaux, du 5 décembre 1956 (RSV 650.11 ; ci-après : LIC), l'impôt foncier sans défalcation des dettes a pour objet les immeubles sis dans la commune. Les immeubles de la Confédération et de ses établissements sont exonérés de l'impôt, dans les limites fixées par la législation fédérale (art. 19 al. 5 litt. a LIC). Il convient, eu égard au renvoi de l'art. 19 al. 5 lettre a LIC, de se référer au droit fédéral pour trancher la question d'une exonération, au bénéfice de la recourante, de l'impôt foncier réclamé. c) L'art. 62d de la loi fédérale sur l'organisation du gouvernement et de l'administration, du 21 mars 1997 (RS 172.010; ci-après : LOGA) exempte la Confédération, ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes, de tout impôt cantonal ou communal, à l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques. L'art. 80 al. 2 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, du 25 juin 1982 (RS 831.40 ; ci-après : LPP) exonère, dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance

professionnelle, les institutions de droit privé ou de droit public qui ont la personnalité juridique, des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que des impôts sur les successions et sur les donations perçus par les cantons et les communes. En revanche, les immeubles peuvent être frappés d'impôts fonciers, en particulier d'impôts immobiliers sur la valeur brute de l'immeuble et de droits de mutation (art. 80 al. 3 LPP). c) Dans un arrêt de principe (ATF 116 Ia 264), confirmé dans un arrêt du 29 novembre 2002 (2A.483/2001 consid. 1. in fine), le Tribunal fédéral a jugé à cet égard que les art. 80 à 84 LPP constituent des règles d'harmonisation qui posent des principes obligatoires visant à l'uniformisation du droit des impôts directs des cantons et des communes. A ce titre, elles représentent des règles de principe qui ne sont pas applicables à l'imposition des contribuables sans que les cantons ne les reprennent dans leur législation fiscale. d) L'art. 80 al. 3 LPP prévoit à titre d'exception à l'exonération que des immeubles puissent être frappés de certains impôts fonciers et droits de mutation. Ainsi, relève le Tribunal fédéral, les cantons ont la faculté de prélever des impôts fonciers auprès d'institutions de prévoyance exonérées (arrêt du 29 août 2003 de la 2^{ème} Cour de droit public du Tribunal fédéral, 2P.112/2003, cons. 2.4.3). Comme l'a encore précisé la jurisprudence, l'imposition d'immeubles de la Confédération, qui ne servent pas directement à des fins d'utilité publique, est admissible dans la mesure où il s'agit d'impôts destinés à couvrir les charges publiques liées à l'immeuble (ATF 127 II 1 cons. 3b, RDAF 2001 II 441 sp. p. 445 ; ATF 111 Ib 6 cons. 4b p. 9), tels les impôts fonciers (Reto Kuster, *Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken*, Schulthess, Zurich 1998, p. 136 litt. C; Peter Locher, *Zur Auslegung der Steuerbefreiungsnorm von GarG10 : ist der zweiter Halbsatz von GarG 10 Abs. 1 weiterhin restriktiv zu interpretieren ?* in *Festschrift 100 Jahre Verband bernischer Notare*, Merkur, Langenthal 2003, pp. 559, sp. 582 §2). En revanche, un impôt foncier cantonal, perçu seulement sur des immeubles propriété d'institutions de prévoyance professionnelle, viole le principe de la généralité de l'impôt et ne peut pas se fonder sur l'art. 80 al. 3 LPP (ATF 126 I 76 cons. 2). e) Enfin, la doctrine tient également pour admissible la perception d'impôts fonciers cantonaux, à raison d'immeubles, propriété d'institutions de prévoyance, lesquelles bénéficient au demeurant d'une exonération fiscale (Reto Kuster, loc. cit.; Isabelle Vetter-Schreiber, *Berufliche Vorsorge*, Orell-Füssli, Zurich 2005, p. 277). 3. La recourante voit une violation du droit fédéral, et plus précisément de l'art. 62d LOGA, dans le refus de l'exonérer de l'impôt litigieux. a) Il convient de déterminer si l'immeuble en question, propriété de la recourante, est ou n'est pas directement affecté à des fins publiques, au sens de l'art. 62d LOGA. Relèvent du patrimoine administratif les biens des collectivités publiques qui sont directement affectés à la réalisation d'une tâche publique. A la différence des dépendances domaniales, ils ne sont pas directement accessibles au public : soit ils sont utilisés par les agents de l'Etat, soit ils servent de moyens matériels (meubles et immeubles) à la fourniture de prestations de l'administration (Pierre Moor, op. cit., p. 321). Il s'agit par exemple des immeubles abritant les écoles, les hôpitaux, les gares etc., et de manière générale les établissements publics et les services administratifs de l'Etat (ibidem p. 322). Quant au patrimoine financier d'une collectivité publique, il comprend les valeurs patrimoniales qui ne contribuent qu'incidemment à l'accomplissement de tâches publiques, par leur valeur en capital ou par leur rendement (Blaise Knapp, op. cit., p. 594, n. 2881). Ce patrimoine financier sert tout au plus indirectement à l'exécution des devoirs de l'administration, en particulier à titre de placement destiné à conserver la valeur et à couvrir un montant approprié. Il peut être librement réalisé. Il s'agit par exemple de papiers-valeurs, d'immeubles ne servant pas

directement à l'accomplissement de devoirs de l'administration, notamment d'immeubles locatifs et commerciaux propriété d'une caisse publique de pensions, d'argent comptant (Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2 ème éd., Stämpfli, Berne 2005, p. 413 n. 4 ad §47). b) En l'occurrence, si l'immeuble de la recourante fait partie du patrimoine administratif, l'art. 62d LOGA dicte une exonération de l'impôt foncier en cause. En revanche, si ce bien-fonds relève du patrimoine financier, la recourante peut être assujettie à cet impôt à raison de son immeuble. La recourante ne prétend pas que le bien-fonds en cause serait utilisé par les agents de l'Etat, ni qu'il servirait de moyen matériel à la fourniture de prestations par l'administration. Elle n'explique en tout cas pas quelle prestation elle fournirait directement au justiciable par le biais d'un tel immeuble. En revanche, la recourante met en avant le fait qu'elle est elle-même liée par les dispositions impératives de la LPP, son inscription au registre de la prévoyance professionnelle, de même que les règles contraignantes sur le placement de ses avoirs. Sans explication, elle assimile ce but d'assurer la prévoyance professionnelle de ses membres à un but d'utilité publique. c) A l'argumentation de la recourante, il faut opposer, avec l'autorité intimée, qu'on ne voit pas en quoi la prévoyance professionnelle revêtirait un caractère d'intérêt public, lorsqu'elle concerne des agents de la collectivité publique, à la différence de toute autre personne physique. On peut ajouter que les bénéficiaires de prestations de la recourante ne sont, le plus souvent, plus des agents de la collectivité publique lorsqu'ils perçoivent ces prestations. Selon la jurisprudence fédérale, la remise à bail, à des tiers, de locaux commerciaux, ne confère pas à l'immeuble la qualité d'immeubles servant directement à des fins publiques, au sens de l'art. 62d LOGA. Il en va de même de la location de logements de vacances à des membres du personnel de l'entreprise des PTT (ATF 101 I 1 cité par Peter Locher, loc. cit.). La jurisprudence de ce canton a retenu une solution identique, s'agissant d'une institution de prévoyance vaudoise. Elle a relevé que l'exonération fiscale accordée à diverses caisses de pensions publiques vaudoises couvre l'ensemble des impôts cantonaux hormis, notamment, l'impôt immobilier sur la valeur brute de l'immeuble, savoir l'impôt foncier communal sans défalcation des dettes (arrêt du 31 août 2005 du Tribunal administratif FI 2005.0037, p. 8 cons. 2a/cc et p. 9 cons. 2b). d) L'autorité intimée peut se prévaloir d'un arrêt du 8 avril 2005 de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de Fribourg se prononçant dans une affaire, tout à fait analogue à la présente espèce, de demande d'exonération d'une contribution immobilière ; le Tribunal cantonal fribourgeois a retenu que X._____ ne pouvait pas invoquer le but particulier auxquels sont affectés ses immeubles pour prétendre à l'exonération de la contribution immobilière. Cette jurisprudence fribourgeoise se fonde sur les art. 80 LPP et 62d LOGA, et examine soigneusement les rapports entre ces deux dispositions légales, en se référant également à la jurisprudence fédérale et cantonale. X._____ fait quant à elle valoir une décision du 4 février 2005 de la direction des finances, du personnel et de l'informatique de la ville de *****. Cette décision admet une opposition de X._____, contre une décision d'imposition sur un bien-fonds de cette institution de prévoyance. Elle n'invoque expressément ni l'art. 62d LOGA, ni l'art. 80 LPP, ni la jurisprudence fédérale ou cantonale. Elle consiste en fait dans un dispositif, d'ailleurs très brièvement motivé et nullement convainquant. Faute d'affectation de l'immeuble en cause à un but public spécifique, il y a donc lieu d'admettre que la présente espèce réalise le cas de l'exception, posée à l'art. 62d in fine LOGA, au principe de l'exemption fiscale de la Confédération, de ses établissements, entreprises et fondations non autonomes. L'autorité intimée a donc légitimement imposé l'immeuble en cause. 4 Au demeurant, la recourante entend

opposer l'art. 62d LOGA à l'art. 80 al. 3 LPP. Elle voit « une collision » entre ces deux dispositions légales qui s'excluraient. En réalité, l'art. 62d LOGA énonce le principe de l'exonération fiscale de la Confédération, ainsi que ses établissements, entreprises, et fondations non autonomes. Mais la même disposition légale prévoit une exception expresse à ce principe, en ce sens que ces personnes morales peuvent être soumises à un impôt cantonal et communal à raison d'immeubles non directement affectés à des fins publiques. Or, on a vu que l'immeuble en cause n'était pas affecté à des fins publiques ; il est par conséquent soumis à ce régime d'exception qui permet une imposition. Par ailleurs, l'art. 80 al. 3 LPP confère aux cantons la faculté de soumettre les immeubles propriétés d'institutions de prévoyance à l'impôt foncier. La lecture conjuguée des deux règles montre que cette faculté réservée aux cantons ne concerne que des objets qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques. Au demeurant, on peut relever que l'art. 62d LOGA reprend le texte de l'art. 10 de la loi fédérale sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération du 26 mars 1934. Cet article 10 faisait partie d'un train de mesures destinées à équilibrer les finances fédérales. Le message accompagnant le projet de loi de 1977 précisait qu'on en restait au principe général selon lequel les immeubles ne servant pas directement à des buts publics sont soumis aux impôts cantonaux et communaux, et que la jurisprudence fédérale avait amplement cerné le critère de l'affectation directe à des buts publics (Feuille fédérale 1977 I 809 ss, 821). L'art. 80 al. 2 LPP apparaît ainsi comme une loi spéciale et postérieure à l'art. 62d LOGA (ainsi que l'expose précisément l'arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois cité plus haut au consid. 3 d). Enfin, c'est en vain que la recourante plaide qu'il manque dans le canton de Vaud une disposition concrète relative à l'impôt foncier auxquels seraient soumises les institutions de prévoyance au sens de l'art. 80 al. 3 LPP. Le canton de Vaud connaît un impôt foncier, institué par l'art. 19 al. 1 LIC, qui s'applique à tout immeuble qui ne bénéficie pas d'un régime d'exception prévu par le droit fédéral. 5. La recourante fait encore valoir que l'art. 19 al. 5 LIC renvoie à l'art. 56 LIFD, lequel exempte les institutions de prévoyance professionnelle. Or cette dernière disposition légale s'étend uniquement aux impôts directs (Martin Zweifel / Peter Athanas éd., Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Helbing & Lichtenhahn, Bâle 2000, p. 613 n. 13 ad art. 56). 6. Aux yeux de la recourante, la décision entreprise consacre une solution inopportune au sens de l'art. 36 lettre c LJPA. L'exonération requise par la recourante entraînerait un manque à gagner minime. En revanche, la recourante réaliserait une économie non négligeable, en cas d'exemption. Vu sa situation financière préoccupante, elle estime incohérent de « financer » la commune de St-Légier-La-Chiésaz, au détriment de la Confédération. De tels arguments sont hors de propos en matière fiscale, domaine où le principe de la légalité doit l'emporter. Des difficultés financières du sujet fiscal ne permettent pas une exonération de principe, mais éventuellement une remise occasionnelle. 7. Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté. Vu l'issue du litige, la recourante supportera un émoulement de justice (art. 55 LJPA). L'intimée qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire a droit à l'allocation de dépens, à la charge de la recourante.