

# VD\_OMNI FI.2005.0221 vom 12. Oktober 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-10-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2005.0221](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0221)

FR: VD\_OMNI FI.2005.0221 du 12 octobre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2005.0221 del 12 ottobre 2006

## Regeste

X. c/Administration cantonale des impôts | Portée de l'exonération fiscale des paroisses; la notion de paroisse n'étant définie ni par la LI ni par la LIFD, ni par la LHID, il y a lieu de procéder par interprétation. Sont exonérés les paroisses et les établissements paroissiaux. En l'occurrence, la fondation civile ecclésiastique recourante présente des liens si étroits avec la paroisse qu'à défaut d'être considérée comme un élément de celle-ci, elle doit être assimilée à un établissement paroissial exonéré. On ne saurait soutenir que l'art. 170 Cst VD, fixant le principe de l'égalité entre l'Eglise catholique romaine et l'Eglise évangélique réformée, y changerait quoi que ce soit. De toute manière, le canton ne pourrait légiférer dans un sens contraire à l'art. 23 al. 2 let. c LHID.

## Erwägungen

### E. 1

Le recours porte sur le fondement et l'étendue de l'exonération de la recourante. L'ACI considère que celle-ci devrait être considérée comme une personne morale visant des buts culturels au sens des art. 90 al. 1 let. h LI et 56 let. h LIFD, alors que la recourante estime devoir être assimilée aux paroisses des Eglises officielles, selon les art. 90 al. 1 let. d LI et 56 let. c LIFD. a) S'agissant des impôts cantonaux, cette distinction a pour conséquence que les personnes morales visées par l'art. 90 al. 1 let. h LI ne sont pas exonérées de l'impôt sur les gains immobiliers et de l'impôt complémentaire sur les immeubles, conformément à l'art. 90 al. 3 LI, tandis que les paroisses le sont, au regard de l'art. 90 al. 1 let. d LI. Alors que l'ACI avait admis la thèse défendue par la recourante, le 17 janvier 2003, elle a changé de position le 6 juillet 2005. La situation nouvelle créée par cette décision et celle du 17 octobre 2005 rejetant la réclamation a pour effet de soumettre dorénavant la recourante à l'obligation payer l'impôt sur les gains immobiliers et l'impôt complémentaire sur les immeubles, en cas d'aliénation de l'immeuble constituant l'essentiel de son patrimoine. b) Dans sa réponse au recours, l'ACI a confirmé que l'exonération de la recourante des droits de mutation et de l'impôt sur les successions et donations, au sens des art. 3 al. 1 let. c et 20 al. 1 let. d LMSD, n'est pas remise en cause par les décisions des 6 juillet et 17 octobre 2005. Il convient d'en prendre acte et de constater que ce point est exorbitant du litige. c) S'agissant de l'impôt fédéral direct, peu importe que l'exonération soit accordée à la recourante au regard de la let. c ou h de l'art. 56 LIFD, car la portée concrète de cette mesure est la même, dans un cas comme dans l'autre. Il est toutefois compréhensible que, par souci de cohérence, la recourante demande à être exonérée sur la même base, tant pour ce qui concerne les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct. En outre, la notion de paroisse, à laquelle se réfèrent tant l'art. 56 let. c LIFD que les art. 90 al. 1 let. d LI et l'art. 23 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) doit être comprise de manière

semblable. Il se justifie, dans ce contexte, d'examiner la question soumise au Tribunal aussi sous l'angle de l'art. 56 LIFD, malgré le fait que la conclusion formulée à propos de cette norme par la recourante à cet égard ne présente qu'un intérêt de cohérence juridique.

## E. 2

Dans sa réponse au recours, l'ACI soutient que la solution retenue dans la décision attaquée s'imposerait au regard de l'art. 23 LHID. a) L'art. 23 LHID (pas davantage, au demeurant, que les art. 56 LIFD et 90 LI) ne dit expressément si une fondation créée par une paroisse, comme en l'occurrence, doit être exonérée comme paroisse ou comme personne morale visant des buts culturels. Il convient dès lors de procéder par la voie de l'interprétation. b) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Toutefois, si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut alors rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment les travaux préparatoires, le but et l'esprit de la règle, les valeurs sur lesquelles elle repose, ainsi que sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 132 III 226 consid. 3.3.5 p. 237; 132 V 159 consid. 4.4.1 p. 163/164; 131 I 74 consid. 4.1 p. 80/81, 394 consid. 3.2 p. 396, et les arrêts cités). c) Pour ce qui est de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, l'art. 23 al. 1 LHID prévoit que sont notamment exonérés les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton, et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal (let. c), ainsi que les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts (let. g). L'art. 56 let. c et h LIFD a une teneur identique (sous la seule réserve, qui va de soi, que l'art. 56 let. c LIFD, régissant l'impôt fédéral uniquement, ne se réfère pas aux limites fixées par le droit cantonal, comme le fait l'art. 23 al. 1 let. c in fine LHID). La différence entre l'exonération selon l'art. 23 al. 1 let. c et let. g LHID tient au fait que dans le premier cas, le contribuable est dispensé de payer l'impôt sur les gains immobiliers, alors qu'il reste redevable de cet impôt dans le second cas (art. 23 al. 4 LHID). L'art. 90 al. 1 let. d et h LI, mis en relation avec l'al. 3 de cette même disposition, reprend ce système, pour ce qui est des Eglises officielles et des paroisses, d'un côté, et les personnes morales visant un but culturel, de l'autre. L'art. 23 LHID s'impose aux cantons comme norme du droit harmonisé, tant pour ce qui concerne le cercle des contribuables exonérés que l'étendue de l'exonération (cf. ATF 131 I 409 consid. 3.2 p. 412/413, 130 I 205 consid. 9.2 p. 221, et les arrêts cités; cf. Marco Greter, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/1, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2002, N. 1 ad art. 23 LHID). d) L'art. 23 al. 1 let. c LHID (ainsi que l'art. 56 let. c LIFD) désigne quatre contribuables exonérés: les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales du canton, ainsi que leurs établissements. Ainsi, le cercle des exonérés comprend six catégories: les communes; les établissements communaux; les paroisses; les établissements paroissiaux; les autres collectivités territoriales; les établissements dépendant de celles-ci. C'est le droit cantonal qui définit l'organisation territoriale cantonale, s'agissant notamment du nombre, de la forme, du type des communes, des paroisses et des autres collectivités territoriales, ainsi que des établissements y relatifs (Greter, *op. cit.*, N.10 et 10a ad art. 23 LHID). Le canton n'en est pas pour autant autorisé à modifier le cercle des exonérés de l'impôt, tel qu'il est circonscrit par l'art. 23 al. 1 let. c LHID. En particulier, il ne saurait exclure l'une ou l'autre des six catégories qui viennent d'être mentionnées. Or, si la loi cantonale exonère les communes et associations de communes, ainsi que leurs établissements et fonds sans personnalité juridique (art. 90 al. 1 let. c LI), elle évoque uniquement les Eglises officielles et les paroisses (art. 90 al. 1 let. d

LI), sans souffler mot des établissements qui en dépendent. On peut tirer deux conclusions de ce constat: ou bien que l'art. 90 al. 1 let. d LI, incomplet, est contraire au droit fédéral; ou bien qu'il doit être compris dans le sens que les notions d'Eglises officielles et de paroisses qu'il mentionne, englobent aussi, de manière implicite, les établissements dépendant de ces institutions. Par l'interprétation conforme du droit cantonal au droit fédéral qui l'harmonise, c'est cette deuxième conception qui s'impose. e) Dans un premier moyen développé dans son mémoire complémentaire, la recourante soutient être une partie intégrante de la Paroisse. aa) Celle-ci s'étend sur un territoire déterminé et rassemble des personnes sur la base de l'appartenance religieuse, en vue de l'exercice du culte, de la catéchèse et d'activités sociales (dans l'Eglise catholique romaine, ces activités de service, qui comprennent l'aide aux pauvres, aux malades et aux exclus, relèvent de la diaconie, prise en charge par la paroisse définie comme une communauté de fidèles; cf. Can. 515 CdC). Par rapport aux communes politiques, les paroisses ne disposent d'aucune souveraineté, qu'elle soit territoriale ou fiscale (cf. ATF 125 II 177 consid. 3c p. 181/182). Pour le surplus, la notion de paroisse n'est définie ni dans la LIFD, ni dans la LHID, ni dans la LI. bb) La Constitution reconnaît l'Eglise évangélique réformée et l'Eglise catholique romaine comme institutions de droit public dotées de la personnalité morale (art. 170 al. 1 Cst.). Elle n'évoque, ni ne précise la notion de paroisse. Quant à la loi sur l'exercice de la religion catholique dans le canton de Vaud, du 16 février 1970 (LERC; RSV 180.21) et son arrêté d'application, du 14 mai 1971 (ALERC; RSV 180.21.1), ils mentionnent la Fédération des paroisses catholiques du canton de Vaud, sans autre indication. cc) Quoi qu'il en soit, on ne saurait de toute manière assimiler la recourante à la Paroisse. Si l'intention des époux X. \_\_\_\_\_ était de léguer à celle-ci la parcelle n° 2\*\*\*\*\*, ils l'auraient fait directement. Or, leur intention était de donner ce bien-fonds en vue de constituer la recourante comme institution séparée de la Paroisse, afin de s'assurer de la pérennité de l'affectation caritative de leur patrimoine. Il est pour le surplus impossible de considérer la recourante, créée par acte distinct, comme un organe de la Paroisse, comme l'est le conseil de paroisse, l'assemblée générale ou le conseil de communauté (aussi dénommé conseil pastoral). f) Il reste à examiner si la recourante doit être tenue pour un établissement de la Paroisse, comme elle le prétend dans un deuxième moyen développé à l'appui de son mémoire complémentaire. aa) Pour être reconnue comme ecclésiastique au sens de l'art. 87 CC, la fondation doit comprendre deux éléments: elle doit être organiquement liée avec une communauté religieuse et concourir à la réalisation de l'un des buts de celle-ci (ATF 106 II 106 consid. 3a p. 112; Harold Grüniger, Commentaire bâlois ZGB-I, 2<sup>ème</sup> éd., N.4 ad art. 87 CC; Hans Michaël Riemer, Commentaire bernois, N.193ss de la partie systématique, et les références citées). En l'occurrence, ces deux conditions sont remplies: la recourante est étroitement liée à la Paroisse (cf. consid. 2f/bb ci-dessous) et son but, consistant à mettre des bâtiments et les revenus de ceux-ci à la disposition d'une association caritative émanant de la Paroisse, relève de la mission de service (diaconie) de l'Eglise (cf. arrêt GE.2001.0087 du 30 décembre 2004). Ce point n'est pas litigieux, au demeurant. bb) Selon les statuts de la recourante, son conseil est nommé par l'assemblée générale de la Paroisse; il est composé de cinq à neuf membres, dont quatre de droit désignés parmi les responsables de la Paroisse (le curé, le représentant du Conseil de paroisse, le représentant du Conseil de communauté et le représentant de l'Association). Les vérificateurs des comptes de la recourante sont aussi ceux de la Paroisse, dont l'assemblée générale décide, en cas de dissolution, l'affectation des biens à un projet caritatif analogue. L'évêque de Sion, dont dépend la Paroisse, est l'autorité de surveillance de la recourante. Ainsi, la recourante émane de la

Paroisse, qui l'a créée; elle concourt à la réalisation de ses buts et dépend directement d'elle. L'étroitesse des liens qui les unit justifie de considérer la recourante comme un établissement paroissial, ce qui entraîne son exonération complète selon les art. 23 al. 1 let. c LHID, 56 let. c LIFD et 90 al. 1 let. d LI.

### **E. 3**

C'était d'ailleurs aussi la position initiale de l'ACI, qui explique s'en être départie au regard de la nouvelle Constitution cantonale. a) Un changement de pratique ne viole pas l'art. 8 al. 1 Cst. s'il s'appuie sur des raisons objectives, telle qu'une connaissance plus exacte des intentions du législateur, la modification des circonstances extérieures, un changement de conception juridique ou l'évolution des moeurs (ATF 130 V 492 consid. 4.1 p. 495; 127 V 353 consid. 3a p. 355; 126 V 36 consid. 5a p. 40, et les arrêts cités). Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue (ATF 127 V 353 consid. 3a p. 355; 126 V 36 consid. 5a p. 40; 124 V 124 consid. 6a, 387 consid. 4c). b) Comme on l'a vu, la Constitution ne règle pas expressément le statut fiscal des paroisses et des établissements qui en dépendent, question tranchée par le droit fédéral harmonisateur (art. 23 LHID). Quant à la LERC (toujours en vigueur dans l'attente de l'adoption, en cours, de la législation d'application de l'art. 170 Cst.), elle contient un art. 4, aux termes duquel les paroisses catholiques et la fédération regroupant celles-ci bénéficient des exemptions fiscales prévues par les art. 90 al. 1 let. d LI, 3 let. c et 20 let. d LMSD; la même exonération est accordée aux personnes juridiques à but non lucratif qui, à des fins désintéressées, aident les paroisses et la fédération à l'accomplissement de leur tâche. Au regard de cette norme, la recourante a droit à l'exonération qu'elle réclame, comme fondation aidant de manière désintéressée à l'accomplissement des tâches de la Paroisse, laquelle entre dans le champ d'application de la LERC. On notera que l'art. 4 LERC a été aligné sur celui de l'art. 90 al. 1 let. b LI, à la suite de l'adaptation de la législation fiscale cantonale au droit fédéral harmonisateur - en l'occurrence, l'art. 23 LHID. c) A l'appui de la solution contraire retenue dans la décision attaquée, l'ACI explique que l'adoption de l'art. 170 Cst. a notamment eu pour but de mettre l'Eglise catholique romaine sur pied d'égalité avec l'Eglise évangélique réformée. Cette exigence découle de l'histoire. Naguère essentiellement acquis à la Réforme (sous réserve des anciens baillages du district d'Echallens), le canton de Vaud a vu s'accroître continûment, depuis la moitié du XIXème siècle, la part de sa population professant la religion catholique romaine. Cela s'explique par les migrations internes à la Suisse, puis par l'apport d'immigrés provenant de pays catholiques (Italie, Espagne, Portugal), au point que le rapport entre l'effectif des fidèles des deux grandes Eglises chrétiennes s'est progressivement égalisé, puis inversé (selon le Service cantonal de recherches et d'informations statistiques, les catholiques formeraient, au 31 décembre 2005, une part de 37,4% de la population cantonale totale, les réformés une part de 27%). De ce point de vue, le traitement privilégié autrefois octroyé à l'Eglise évangélique réformée est devenu, avec le temps, de plus en plus incompatible avec le principe de l'égalité de traitement entre citoyens. A moins de procéder à une séparation pure et simple de l'Eglise et de l'Etat (ce à quoi l'Assemblée constituante a renoncé, cf. le compte-rendu de sa séance du 8 juin 2001), la Constitution doit, à peine de violer le droit supérieur, mettre sur pied d'égalité l'Eglise évangélique réformée et l'Eglise catholique romaine. Il va de soi que cette égalité peut être réalisée de deux manières, soit en accordant aux deux Eglises officielles le même statut que celui de l'Eglise évangélique réformée, soit en nivelant ce statut à celui qui était jusque là réservé à l'Eglise catholique romaine. d) Pour ce qui concerne l'exonération fiscale, l'ACI fait valoir que la loi sur l'Eglise évangélique

réformée du canton de Vaud, du 2 novembre 1999 (LECCL; RSV 180.11) et ses dispositions d'exécution, ne contiendrait aucune exemption, en faveur des paroisses de l'Eglise évangélique réformée, analogue à celle prévue par l'art. 4 LERC. Cet argument n'est pas déterminant. aa) Le choix préconisé par l'ACI revient à une égalisation par le bas de la situation juridique des Eglises officielles. Or, si un tel choix est possible (du moins en théorie), il appartient au législateur de le faire, et non point à l'administration. Pour le surplus, il est impossible de déduire des travaux de la Constituante la volonté de supprimer l'exonération fiscale des paroisses et de leurs établissements, tant réformés que catholiques. bb) De toute manière, même à supposer que la Constituante ait effectivement voulu agir en ce sens, son action serait paralysée par l'art. 23 LHID, qui s'impose à tout le droit cantonal, y compris la Constitution (cf. art. 49 et 51 Cst.). Celle-ci ne pourrait, par hypothèse, poser une règle contraire à celle de l'art. 23 al. 1 let. c LHID. e) En conclusion, l'ACI ne peut se prévaloir de l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution cantonale pour justifier un changement de sa pratique et revenir, s'agissant de la recourante, sur sa décision du 17 janvier 2003.

#### **E. 4**

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée, ce qui prive de son objet la conclusion subsidiaire formulée par la recourante. L'affaire est renvoyée à l'ACI pour nouvelle décision. Si la décision d'exonération du 17 janvier 2003 doit être maintenue dans son principe, elle doit être modifiée sur le point qui a fait l'objet de l'échange de correspondance des 15 mars et 22 juin 2005. Il est statué sans frais. La recourante, qui est intervenue avec l'assistance d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 55 LJPA). Le litige ayant trait à l'application du droit fédéral harmonisateur, la voie du recours de droit administratif est ouverte (ATF 131 I 705 consid. 1.1 p. 713).

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