

VD_OMNI FI.2008.0043 vom 27. November 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0043

FR: VD_OMNI FI.2008.0043 du 27 novembre 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0043 del 27 novembre 2008

Regeste

X. _____ c/Autorité de surveillance des fondations | La fondation recourante conteste la validité de la base légale sur laquelle l'autorité intimée se fonde pour percevoir un émolument en contrepartie de son activité de surveillance. Cet émolument constitue une taxe causale, précisément un émolument administratif ordinaire. Si le strict respect du principe de la légalité peut être assoupli en matière fiscale dans la mesure où la taxe respecte les principes de la couverture des frais et d'équivalence, l'objet de la taxe et le cercle des personnes assujetties doivent cependant être définis par une base légale formelle. Tel n'est pas le cas en l'espèce, la LEMO ne prévoyant pas la perception d'un émolument pour une activité telle que la surveillance des fondations. Ni le code civil ni la loi d'introduction dans le Canton de Vaud du code civil ne pallient cette carence, car elles ne contiennent aucune disposition réservant expressément cette possibilité. De plus, l'activité de surveillance des fondations n'est pas exercée dans le seul intérêt de ces dernières, ce qui pourrait justifier le cas échéant la perception d'un émolument. Au contraire, cette activité est principalement motivée par la poursuite d'un intérêt public. Partant, aucune disposition légale valable ne permet la perception de l'émolument litigieux, laquelle viole le principe de la légalité. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Le Conseil d'Etat est chargé de fixer, par voie d'arrêtés, les émoluments à percevoir pour les actes ou décisions émanant du Conseil d'Etat ou de ses départements.

E. 2

Il convient d'examiner si les émoluments prévus par l'art.

E. 2.1

pp. 374 ss ; 47 consid. 4.1 p. 55; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^e éd., Bâle 2007, § 3 n° 7 ss p. 28). Le fait que les émoluments soient soumis de plein droit aux principes d'égalité devant la loi, de proportionnalité et de couverture des frais offre en effet déjà une protection efficace au contribuable (arrêt du Tribunal administratif genevois du 29 décembre 1976 du 29 décembre 1976 consid. D, publié in RDAF 1977 p. 55). Les exigences du principe de la légalité sont ainsi réduites lorsqu'il est possible de contrôler que le montant de la taxe causale respecte le principe de la couverture des frais et le principe d'équivalence (ATF 123 I 254 consid. 2 p. 255; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^e éd., Bâle 2007, § 3 n° 9 p. 28), qui sont dérivés du principe de proportionnalité (arrêt FI.1998.0068 du 2 octobre 1998). Dans la mesure où ces deux principes sont respectés, la mesure et le barème de la taxe peuvent être fixés par une ordonnance législative reposant sur une délégation (Moor, op. cit., vol. III, n° 7.2.4.2 p. 365). Il importe néanmoins de

souligner que les exigences en matière de base légale ne sont assouplies qu'en ce qui concerne la mesure et le barème de la taxe, mais que, par contre, l'objet de la taxe et le cercle des personnes assujetties doivent être définis par une base légale formelle, celle-ci devant être adoptée par le législateur, quand bien même le principe de la couverture des frais et le principe d'équivalence seraient respectés (cf. ATF 131 II 735 consid. 3.2 p. 739 ; voir aussi ATF 128 II 247, traduit et résumé in RDAF 2003 I p. 621 consid. 3.1 p. 623, selon lequel l'indication du montant maximal de la contribution dans une loi au sens formel peut déjà suffire pour les contributions causales; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., Bâle 2007, § 3 n° 9 p. 28, citant l'ATF paru in Archives 67, 426; Adrian Hungerbühler, Grundsätze des Kausalabgaberechts, ZBI 2003 p. 516 s.), faute de quoi le principe de la légalité serait vidé de sa substance.

E. 7

al. 1 ch. 8 RE-Adm reposent sur une base légale suffisante au sens des principes exposés ci-dessus. a) Dans des affaires similaires, l'existence d'une base légale suffisante a d'abord été admise par le Tribunal administratif (arrêts GE.2007.0025 du 19 juin 2007 consid. 1b et FI.2004.0104 du 27 février 2007 consid. 2, implicitement aussi GE.2006.0129/GE.2006.0134 du 8 novembre 2006) - sans toutefois faire l'objet d'une analyse approfondie, puis a été remise en question par des arrêts récents (GE.2006.0196 et GE.2007.0134 du 16 octobre 2007, respectivement consid. 4 et 5, qui laissent la question ouverte). Dans un arrêt de principe rendu le 18 janvier 2008 dans la cause GE.2007.0155, le tribunal de céans a estimé que le règlement du 23 mars 1995 fixant les frais dus pour certaines interventions de la police cantonale (RE-Pol; RSV 133.12.1) ne constituait pas une base légale suffisante pour percevoir un émolument en contrepartie de contrôles routiers. Cette jurisprudence a été confirmée dans une affaire subséquente (cf. arrêt GE.2007.0230 du 22 février 2008). Enfin, le tribunal de céans a également jugé que le RE-Adm ne constituait pas une base légale suffisante permettant la perception d'un émolument administratif à raison d'actes matériels du service des forêts, de la faune et de la nature (arrêt GE.2007.0120 du 22 février 2008). Il sied d'examiner dans le cas d'espèce si le RE-Adm constitue une base légale suffisante pour permettre à l'autorité intimée de percevoir l'émolument litigieux. b) aa) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. D'après la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires (interprétation historique), du but et du sens de la disposition (interprétation téléologique), ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 133 IV 228 consid. 2.2 p. 230 et les références citées). En l'espèce, la LEMO de 1934 – fondement légal dont se réclame le RE-Adm – ne prévoit pas explicitement la fixation d'émoluments pour des prestations telles que les actes matériels de l'autorité de surveillance des fondations. Il y a dès lors lieu d'en dégager le sens par voie d'interprétation. bb) La LEMO de 1934 a été adoptée pour augmenter de 500 à 1000 francs (à l'époque) le montant maximum de l'émolument, compte tenu du fait que la délivrance de certaines autorisations accordait à des personnes relativement aisées des droits importants ou nécessitait une étude longue et délicate. A cette occasion, le législateur a également jugé

nécessaire de préciser qu'un émolument pouvait aussi être prélevé en cas de rejet d'une demande d'autorisation. C'est à cet effet qu'il a ajouté les mots "ou décisions" au titre de la loi et à son article premier (BGC automne 1934 p. 726 ss), alors que la loi de 1919 qu'abrogeait la LEMO de 1934 ne mentionnait que "les actes émanant du Conseil d'Etat ou de ses départements". La loi de 1919 visait la récupération des dépenses et frais résultant de son intervention (en général gratuite par le passé) en faveur de l'intérêt exclusif de particuliers (Exposé des motifs, BGC automne 1919 p. 443 s.). Le rapporteur de la commission avait exposé qu'il s'agissait de décider si cette gratuité pouvait être maintenue ou s'il fallait prélever des émoluments pour la délivrance d'actes et de pièces divers afin de permettre à l'Etat de se récupérer du temps qu'il consacre et des actes qu'il délivre au public; l'adoption d'une nouvelle disposition légale avait pour but de donner une base légale formelle au prélèvement d'émoluments de chancellerie (BGC automne 1919 p. 444). Il résulte ainsi de l'analyse historique de la LEMO de 1934 que le terme "acte" doit être compris comme une pièce écrite et non comme une action ou un service. Or, manifestement, le contrôle des comptes d'une fondation ne peut pas être qualifié de pièce écrite. En conséquence, il faut considérer que la LEMO ne constitue pas une base légale suffisante permettant la fixation d'émoluments pour des prestations telles que la surveillance des fondations. cc) Au demeurant, même s'il fallait admettre – dans une perspective téléologique – que le terme "acte" peut englober des actes matériels, les exigences découlant du principe de la légalité ne seraient malgré tout pas respectées dans le cas d'espèce. En effet, la formulation de la LEMO ("actes") est très vague et ne définit pas avec suffisamment de précision l'objet de l'impôt (cf. dans ce sens ATF 125 I 173 consid. 9 p. 180 s., traduit et résumé in RDAF 2000 I p. 815, considérant que la loi cantonale bâloise sur les émoluments administratifs n'était pas suffisante pour constituer le fondement du prélèvement d'un émolument relatif à l'inscription à un test d'aptitude pour entrer en faculté de médecine, dès lors que la notion d'acte soumis à émolument y était trop vague; aussi ATF 123 I 248, considérant que la disposition ainsi formulée " Die Behörden können für ihre Amtshandlungen den Beteiligten Kosten auferlegen " ne constituait pas une base légale suffisante). Certes, la jurisprudence a parfois admis qu'une norme formulée en termes très généraux puisse servir de base légale (ATF 132 I 49 consid. 6.2 p. 58; 129 I 161 consid. 2.2 p. 163, traduit et résumé in RDAF 2004 I p. 881; 128 I 327 consid. 4.2 p. 339 s., traduit et résumé in RDAF 2003 I p. 385; arrêt FI.2004.0037 du 13 janvier 2006 consid. 1 et les références citées). Cependant, elle a réservé cette possibilité à des situations dont les particularités ne sont pas comparables au cas d'espèce (cf. ZBl 1972 p. 353, dans lequel le Tribunal cantonal zurichois a admis qu'une disposition en vertu de laquelle l'Etat devait maintenir la valeur de son patrimoine suffisait comme base légale pour une taxe d'utilisation d'un local de l'Université, assimilée à un émolument de chancellerie – arrêt dont la portée a d'ailleurs été circonscrite par le Tribunal fédéral dans l'ATF 104 Ia 113 consid. 3 p. 116). La doctrine a en outre critiqué cette pratique (Lukas Widmer, *Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht*, thèse Zurich 1988, p. 84 et 88), admettant tout au plus qu'elle devait se limiter aux émoluments prélevés en contrepartie d'actes effectués dans l'intérêt et à la demande du contribuable (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. III, Berne 1992, n° 7.2.4.2 p. 366). Dans le même sens, même si le Tribunal fédéral a admis que l'art. 4 (aujourd'hui abrogé) de la loi fédérale instituant des mesures destinées à améliorer les finances fédérales, qui charge le Conseil fédéral d'édicter des dispositions prévoyant la perception d'émoluments appropriés pour les décisions et les autres prestations de l'administration fédérale, pouvait servir de fondement à une ordonnance fixant des émoluments, il a néanmoins précisé que, par rapport

à l'exigence de délimitation au niveau de la loi des bases de calcul et du montant des émoluments, il y avait certainement place pour des doutes sur la constitutionnalité de cette disposition. De ce point de vue, la norme de délégation était en effet très indéterminée. Toutefois, le Tribunal fédéral, ne pouvant revoir la constitutionnalité des lois fédérales (art. 191 Cst.), était lié sous cet angle par le large cadre de la délégation (ATF 128 II 247 consid. 4.2 ss p. 254 ss, traduit et résumé in RDAF 2003 I p. 621). c) On notera par ailleurs que diverses lois récentes contiennent un fondement spécial permettant de facturer les frais d'intervention de l'Etat (cf. l'art. 24 de la loi du 30 mars 2004 sur l'exercice de la prostitution - LPros - RSV 943.05, selon lequel le Conseil d'Etat fixe dans un règlement les émoluments perçus pour tout acte ou décision de l'autorité pris en application de la dite loi (al. 1) et qui réserve la facturation des frais, notamment en cas de déplacement de la police (al. 2); l'art. 3 de la loi du 22 septembre 1998 sur les entreprises de sécurité - LESéc - RSV 935.27, selon lequel le Conseil d'Etat fixe dans un règlement les émoluments et taxes perçus pour tout acte ou décision de l'autorité prise en application du concordat ou de la présente loi (al. 1) et qui réserve la facturation des frais, notamment en cas de déplacement de la police (al. 2), ainsi que l'arrêt GE.2001.0111 du 3 novembre 2005 consid. 5b/bb, rendu en application de cette disposition, qui considère qu'elle constitue une base légale suffisante; cf. aussi, plus largement, concernant la facturation de frais de contrôle par le Service de l'emploi, l'art. 79 de la loi cantonale du 5 juillet 2005 sur l'emploi (LEmp; RSV 822.11) et l'arrêt GE.2007.0073 du 14 août 2007, et encore, concernant la perception d'émoluments par le Service des automobiles et de la navigation, l'arrêt FI.2002.0031 du 21 mars 2003 consid. 1d/aa considérant que la LEMO pouvait constituer une fondement suffisant dans la mesure où elle était complétée par l'art. 105 al. 1^{er} LCR). d) Il convient dès lors d'examiner s'il existe en l'espèce une autre base légale, fédérale ou cantonale, qui permette la perception de l'émolument litigieux. aa) L'art. 84 al. 2 CC prévoit que l'autorité de surveillance pourvoit à ce que les biens des fondations soient employés conformément à leur destination. Cette disposition constitue la base légale de la surveillance de la gestion financière des fondations (Parisima Vez, La fondation: lacunes et droit désirable, Berne 2004, n° 710 p. 200 et les références citées). Le législateur vaudois a attribué au Conseil d'Etat la tâche d'édicter les prescriptions nécessaires pour organiser la surveillance des fondations (art. 33 de la loi d'introduction dans le Canton de Vaud du Code civil suisse du 30 novembre 1920 - LVCC; RSVD 211.01). Le Conseil d'Etat a ainsi édicté le règlement du 25 janvier 1991 sur la surveillance des fondations (RSF; RVD 211.71.1), lequel prévoit à son art. 18 al. 1 que l'autorité de surveillance perçoit des émoluments pour ses activités conformément au RE-Adm. On relèvera que les lois formelles topiques en matière de surveillance des fondations ne contiennent aucune disposition réservant expressément la possibilité de percevoir un émolument en contrepartie de l'activité déployée par l'Etat. Reste à déterminer si les lois formelles que sont les art. 84 al. 2 CC et 33 RVCC suffisent à permettre à l'Etat de percevoir une taxe pour la surveillance des fondations. bb) Dans les causes dans lesquelles l'existence d'une base légale valable permettant la perception d'un émolument auprès d'une personne privée a été reconnue, cette perception était prévue expressément par une loi formelle. Ainsi les art. 55 al. 1 et 56 al. 3 de la loi du 26 mars 2002 sur les auberges et les débits de boisson (LADB; RVD 935.31) permet la notification d'un bordereau à l'exploitante d'une boulangerie-épicerie (arrêt FI.2003.0125 du 31 mars 2006). De même, l'art. 3 al. 2 LESéc pour la facturation des frais d'intervention de la police suite au déclenchement d'une alarme (arrêt GE.2006.0168 du 14 février 2007) et les art. 54 de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux (LEaux; RS 814.20), 59 de la

loi fédérale du 7 octobre 1983 sur la protection de l'environnement (LPE; RS 814.01) et 9 al. 1 et 2 de la loi du 17 septembre 1974 sur la protection des eaux contre la pollution (LPEP; RSV 814.31) pour la facturation des frais d'intervention du centre de conservation de la faune et de la nature (arrêt GE.2007.0120 du 22 février 2008). En revanche, comme exposé précédemment, la jurisprudence a estimé que la facturation à un automobiliste des frais d'intervention de la police ne reposait pas sur une base légale suffisante, quand bien même l'art. 55 de la loi fédérale du 19 décembre 1958 sur la circulation routière (LCR; RS 741.01) prévoit la possibilité de soumettre un conducteur de véhicule à un alcootest (cf. arrêt GE.2007.0155 précité). De même, la jurisprudence a remis en question la validité de la base légale sur laquelle la commission de la concurrence se fondait pour mettre à la charge d'une entreprise les frais de procédure en matière de concurrence (ATF 128 II 247 traduit in RDAF 2003 I p. 621 consid. 3.1 p. 623). cc) Par ailleurs, on ne peut pas soutenir que l'activité de surveillance se fait dans le seul intérêt des fondations, ce qui justifierait la perception d'un émolument. En effet, la surveillance des fondations ne dispense pas ces dernières de se doter d'un organe de révision, de tenir une comptabilité selon les dispositions du Code des obligations et d'assumer les coûts qui s'ensuivent. La fondation ne retire dès lors pas un avantage concret de l'activité déployée par l'Etat, laquelle est motivée principalement par un intérêt public. dd) Il découle des exemples qui précèdent que l'on ne peut déduire de normes aussi générales que l'art. 84 al. 2 CC ou l'art. 33 LVCC une base légale permettant la perception d'un impôt, ne serait-ce que d'une taxe causale. Par ailleurs, il est intéressant de relever que sur le plan fédéral, le préambule de l'ordonnance du 24 août 2005 sur les émoluments perçus par l'autorité fédérale de surveillance des fondations (OEm Surveillance des fondations; RS 172.041.18) ne se réfère pas au CC, mais à l'art. 46 a de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA; RS 172.010) qui définit le cadre dans lequel un émolument peut être perçu pour les décisions et les autres prestations de l'administration fédérale. ee) Enfin, il sied de préciser que si l'art. 84 al. 2 CC constitue une base légale permettant à l'autorité de surveillance d'infliger une amende à une fondation (cf. arrêt FI.2005.0215 du 5 avril 2006), ceci n'implique pas qu'elle puisse percevoir un émolument en contrepartie de son activité de surveillance. En effet, la possibilité de sanctionner une fondation découle directement de devoir de surveillance de l'Etat (cf. ATF 5A.17/2000 du 18 juillet 2000 consid. 2a; Parisima Vez, La fondation: lacunes et droit désirable, Berne 2004, n° 877 p. 240). e) En résumé, il ressort des considérations qui précèdent que, si les tribunaux ont parfois pu admettre qu'une taxe causale trouve son fondement dans un article de loi très général, il s'agissait de cas de figure particuliers auxquels le cas d'espèce ne peut être assimilé. Par conséquent, il faut considérer, aussi bien en procédant à une interprétation historique qu'en adoptant une approche téléologique, que la LEMO ne constitue pas une base légale suffisante pour l'adoption, par le Conseil d'Etat, d'un règlement prévoyant la perception d'émoluments administratifs à raison d'actes matériels de l'autorité de surveillance des fondations et qu'aucune autre disposition légale ne permet la perception d'un tel émolument. Partant, la perception de cet émolument litigieux viole le principe de la légalité. 3. Le recours doit ainsi être admis aux frais de l'Etat et la décision attaquée annulée. 4. Vu l'issue du recours, la recourante, qui a agi par l'entremise d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 55 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives – LJPA; RSV 173.36). Le montant des dépens sera réduit, le mandataire ayant agi pour le compte de quatre autres fondations dans le cadre d'affaires similaires soulevant le même problème juridique.

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