

## **VD\_OMNI FI.2009.0087 vom 25. Mai 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0087](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0087)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0087 du 25 mai 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0087 del 25 maggio 2010

### **Regeste**

Association de l'école Rudolf Steiner /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'exonération (précédemment accordée) à une Association exploitant une école privée, les conditions d'une exonération pour cause d'utilité publique ou de service public n'étant pas réalisées et le plan d'enseignement n'étant pas reconnu par la Direction cantonale de l'instruction publique. Le fait que les signataires de la décision attaquée aient participé aux discussions antérieures relatives à une éventuelle exonération partielle et aient manifesté leur déception face au rejet de la proposition formulée par l'ACI ne constitue pas une violation de l'art. 30 al. 1 Cst examiné sous l'angle de l'impartialité.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

La recourante a requis la tenue d'une audience a) Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit pour l'intéressé de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 5A.279/2009 du 14 juillet 2009, consid. 2.1; ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277 et la jurisprudence citée). En particulier, le droit de faire administrer des preuves suppose notamment que le fait à prouver soit pertinent et que le moyen de preuve proposé soit apte et nécessaire à prouver ce fait. Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 428). L'autorité peut donc mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 5A.785/2009 du 2 février 2010, consid. 2.1; ATF 134 I 140, consid. 5.3, p. 148). b) En l'espèce, la recourante s'est largement exprimée dans son recours et ses mémoires complémentaires. Elle a produit des témoignages écrits et de longs documents exposant la philosophie, la pédagogie, les buts, le fonctionnement et le financement de l'Ecole. Elle a donc pu exprimer librement par écrit ce qu'elle souhaitait dire oralement. La tenue d'une audience, qui ne permettrait pas d'apporter de nouveaux éléments déterminants, est donc superflue.

#### **E. 2**

La recourante fait également valoir la violation du droit d'être entendu dans la procédure de réclamation au motif qu'elle n'aurait pas été avisée de la reformatio in pejus envisagée par

l'autorité fiscale. La recourante ne conteste pas le principe de la reformatio in pejus (art. 63 de la loi cantonale sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 (LPA; RS 173.36) qui, par l'effet du renvoi de l'art. 188 al. 6 LI, s'applique à la décision sur réclamation. Elle se prévaut de ne pas avoir été informée de cette perspective, et de n'avoir ainsi pas pu se déterminer. Il ressort toutefois du compte rendu d'un entretien téléphonique du 20 octobre 2008 avec Me Jean-Jacques Schwaab, que l'ACI l'avait clairement informée de son intention de rendre une décision sur réclamation refusant totalement l'exonération si l'Association maintenait sa réclamation. L'ACI a également évoqué la question du refus de toute exonération au cours d'une audition, le 7 novembre 2008 à laquelle a participé le conseil de l'Association, qui a sollicité et obtenu un délai de réflexion au 31 décembre 2008 pour se déterminer sur le maintien ou le retrait de la réclamation. Au demeurant, les nombreuses auditions ainsi que la multitude de courriers échangés dans le cadre de la réclamation sont la preuve que la recourante a pu faire valoir tous ses arguments. Ce moyen doit donc être rejeté.

### **E. 3**

Au fond, le litige porte sur l'exonération de l'impôt sur le bénéfice et le capital tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, du droit de mutation concernant les transferts immobiliers et de l'impôt frappant les successions et donations. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la Cour de céans tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (RDAF 2008 II 522, cons. 1.2; ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### **E. 4**

a) Droit fédéral: Selon l'art. 56 al. 1 let. g LIFD ( Nouvelle teneur selon le ch. 3 de l'annexe à la LF du 8 oct. 2004 (Droit des fondations), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2006 (RO 2005 4545 4549; FF 2003 7425 7463) : Sont exonérés de l'impôt: ... g) Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté 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; Dans sa nouvelle teneur, l'art. 56 al. 1 et. g LIFD prévoit l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts "d'utilité publique" alors que l'ancienne loi prévoyait des buts de "pure utilité publique". Cette adaptation rédactionnelle n'a toutefois pas d'incidence pratique dans son application. Droit cantonal : En droit cantonal, l'art. 90 al. 1 let g LI prévoit: 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 exclusivement et irrévocablement affecté 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; Celle-ci étant calquée sur la disposition fédérale par l'effet de l'harmonisation verticale, les principes juridiques applicables en matière fédérale s'appliquent par analogie en matière cantonale. L'art. 3 let. c LMSD prévoit: 1 Le droit de mutation n'est pas perçu : ..... c. Sur les transferts immobiliers aux Eglises reconnues de

droit public (art. 170, al. 1 Cst-VD), aux paroisses et aux personnes juridiques à but non lucratif qui, à des fins désintéressées, aident les Eglises dans l'accomplissement de leurs tâches, aux communautés religieuses reconnues d'intérêt public (art. 171 Cst-VD), à des institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique, ou à des entreprises d'intérêt public à caractère improductif, pour les immeubles directement affectés au but poursuivi ; s'agissant d'immeubles de placement, le droit peut, selon les circonstances, être réduit ou supprimé ; L'art. 20 al. 1 let. d LMSD prévoit: Sont exemptés de l'impôt sur les successions et sur les donations: ... d. Les institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique. b) La notion d'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. S'agissant plus particulièrement des écoles privées, la circulaire établie par la Conférence suisse des impôts (Circulaire de la Conférence suisse des impôts, Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, Déductibilité des libéralités, Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008) relève qu'outre un intérêt général, l'exonération d'une école comme conséquence d'une activité d'utilité publique exige également l'élément de désintéressement. Si des buts économiques (axés sur les gains) sont poursuivis, il n'y a alors aucun désintéressement et une exonération en vertu d'une activité d'utilité publique est exclue. Lorsque l'exploitation de l'établissement scolaire est poursuivie uniquement sur la base de l'écolage couvrant ou dépassant les frais, le critère d'utilité publique n'est alors pas rempli. Le constat est le même quand les intérêts économiques des institutions ou de leurs membres sont mis au premier plan. Dans cette situation une institution atteint ses buts, non pas par la réalisation de sacrifices, mais par la participation à la vie économique et se caractérise par l'adoption de principes de l'économie de marché. Si l'exonération devait être prononcée, en raison de l'activité d'utilité publique, alors des sacrifices financiers de l'institution ou la réalisation de prestations de services personnelles et désintéressées seraient exigés des membres. Un but altruiste 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 d'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, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, thèse, Lausanne, 1992, 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). 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). Au sens de la législation vaudoise sur le logement, une société anonyme de droit privé dont le but est

d'encourager la construction de logements à prix ou loyers avantageux ne remplit pas non plus les conditions de l'exonération du fait qu'elle exclut de son champ d'activité les habitations à caractère de luxe ou spéculatif alors qu'elle n'entend pas, à teneur de ses statuts, s'imposer des sacrifices particuliers, ni exclure des locataires ou acquéreurs éventuels des personnes aisées, ou en tout cas dont la situation économique n'exige pas une aide sociale (FI 1992/0105 du 21 juin 1994). c) Concernant l'exonération au titre de service public, la prise en charge de tâches qui servent les intérêts publics ne justifie pas sans autre examen un droit à une exonération totale ou partielle. Une exonération de l'impôt demeure réservée lorsque la délégation est fondée sur le droit public, que la collectivité publique exerce une surveillance, qu'aucun but lucratif ou d'assistance mutuelle ne prédomine, que les moyens sont attribués exclusivement et irrévocablement, et qu'une renonciation à la distribution de dividendes est prévue. Une exonération d'impôt pour service public ne serait compatible avec les dispositions légales applicables que si l'activité orientée vers l'obtention d'un bénéfice, considérée dans son ensemble, n'avait qu'un caractère tout à fait secondaire, respectivement si le "but de service public" exonéré d'impôt selon l'article 56, let. g LIFD que la société poursuit effectivement dépassait manifestement le but lucratif (voir Simonek, op. cit. p. 233 ss; Richner/Frei/Kaufmann, op. cit., No 42 ss ad art. 56 LIFD). Le fait qu'une école privée soit subventionnée par les pouvoirs publics ne peut être considéré comme une raison suffisante à l'exonération de l'impôt. Il s'agit seulement d'un indice prouvant l'existence d'une activité d'intérêt public, mais ne signifie pas que la société poursuive des buts de service public (ou d'utilité publique). Selon la circulaire de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008, les écoles privées ne peuvent bénéficier d'une exonération de l'impôt que si la direction de l'école, la gestion professionnelle, l'organisation et les locaux d'enseignement sont semblables à une école publique et garantissent la formation sur une longue durée. De plus, les disciplines des écoles publiques doivent être enseignées. L'exonération serait possible principalement pour les institutions qui proposent la formation scolaire depuis le degré primaire jusqu'à la fin de l'enseignement régulier, que ce soit dans le cadre de l'enseignement scolaire ordinaire ou d'une instruction spéciale. En dehors de ce cadre, le service public doit être prouvé d'une manière approfondie. Une des conditions fondamentales à une exonération éventuelle de l'impôt est régulièrement un plan d'enseignement reconnu officiellement par la direction cantonale de l'Instruction publique. d) Dans un arrêt du 3 novembre 2004 (FI 1994.0076), le Tribunal administratif a jugé que l'Ecole privée Vinet ne remplissait pas les conditions d'une exonération pour cause de service public ou de pure utilité publique. Il n'a pas accordé l'exonération fiscale en matière d'impôt cantonal, communal et fédéral. Il a considéré que les recettes d'écolage qui représentaient 97% de l'ensemble des produits, étaient nettement supérieures aux dons et que l'Association réalisait ainsi son but grâce à l'écolage perçu des bénéficiaires et non pas des sacrifices consentis. A l'instar de la recourante, l'Ecole Vinet accordait des remises à certains élèves qui ne pouvaient plus assumer les écolages. Le Tribunal a toutefois mis ces remises en rapport avec les écolages encaissés et jugé finalement qu'il s'agissait d'une proportion négligeable. Il ressort de l'arrêt que les écoles privées, de manière générale, ne bénéficient pas de l'exonération fiscale, et qu'une entrave à ce principe constituerait une violation du principe de la neutralité fiscale. Au vu de ces principes et de ce dernier arrêt, il convient d'examiner si, en l'espèce, l'exonération de la recourante se justifie.

## **E. 5**

a) L'analyse des comptes démontre que dans la présente cause, les ressources de l'Ecole proviennent essentiellement des écolages qui représentent plus de 74% des produits

comptabilisés. Ceux-ci sont perçus selon la capacité financière de ses membres. Environ 44% des parents ne financent pas l'entier de l'écolage, ce qui provoque un manque de 23% sur les factures d'écolage. Néanmoins, l'immense majorité des produits provient des écolages, de l'exploitation d'un bazar, de l'organisation de fêtes et du "revenu" du Jardin des Petits. Ces activités sont d'ordre économique. Les comptes 2006-2007 produits avec la déclaration d'impôt 2008, révèlent des dons, sous les postes "activité et dons des parents, membres et amis" et "legs, héritages et dons importants" pour un montant total de 279'583 fr. ce qui représente moins de 10% du total des produits (2'892'452 fr. 25 ). Pour la période 2007-2008, le montant total se monte à 182'745 fr., soit environ 6% du total des produits (2'965'916 fr. 16). L'organisation des activités qui rapportent un revenu à l'Ecole découle essentiellement du travail rétribué des enseignants. Or, le désintéressement, qui constitue un élément fondamental de la notion de "pure utilité publique" suppose que l'activité soit altruiste, ce qui exige des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. Considérant que l'essentiel des ressources de l'école provient des écolages et que la majorité des personnes qui travaillent dans l'Ecole bénéficient d'un salaire équivalent à ceux réalisés dans les autres écoles privées, la condition du désintéressement n'est pas réalisée, même si de nombreuses personnes s'impliquent avec engagement dans le travail de l'Association. L'aide bénévole de certains parents dictée par la volonté d'aider leurs enfants ne change rien au fait que l'école fonctionne grâce aux écolages payés par les parents. La part des dons est infime par rapport aux écolages, qui constituent, comme dans les autres écoles privées, l'essentiel des produits de l'Ecole. Selon les précisions figurant sur le site internet de l'Ecole, celle-ci s'adresse "à tous les enfants de 2,5 ans à 18 ans ne présentant pas de difficultés scolaires et comportementales pathologiques" (site [www.ecole-steiner.lausanne.ch](http://www.ecole-steiner.lausanne.ch) ). L'Ecole s'adresse donc de manière générale aux enfants ne présentant pas de difficulté particulière. Elle n'est pas destinée aux enfants en difficulté sociale. Certes, l'Ecole accepte en principe tous les enfants, y compris lorsque les parents connaissent des difficultés financières et précise dans une convention signée par les parents que "La volonté de l'Association est, dans toute la mesure du possible, de n'exclure aucune famille pour des raisons financières" . Toutefois, elle n'est pas organisée pour prendre en charge des enfants en difficulté sociale. Elle n'en a ni les structures ni les moyens financiers. Elle se trouve, de ce point de vue, dans une situation analogue à l'Ecole Vinet à qui le Tribunal cantonal a refusé l'exonération. b) Dans son recours la recourante a largement exposé les préceptes de la philosophie de Rudolf Steiner dont s'inspire l'Ecole dans son enseignement pour démontrer l'exercice d'une activité de pure utilité publique nécessaire à l'exonération. Elle expose bien, dans le DVD produit au dossier, les principes de son enseignement, qui vise à favoriser le développement personnel plus que l'acquisition des connaissances à tout prix. Sans mettre en cause les bienfaits de cet enseignement, le Tribunal cantonal n'a pas à juger la supériorité, ni la qualité de l'enseignement prodigué par l'Ecole par rapport à d'autres écoles privées. Chaque école a ses méthodes dont aucune ne doit faire l'objet de faveur fiscale, au risque de violer le principe d'égalité. Il ressort de ses considérants que les conditions d'une exonération pour cause d'utilité publique ou de service public ne sont pas réalisées. Il y a toutefois lieu d'examiner encore les autres arguments de la recourante.

## **E. 6**

La recourante allègue encore qu'elle permet à l'Etat de faire une économie en prenant elle-même en charge l'enseignement des enfants. Cet argument n'est pas à lui seul déterminant pour l'octroi de l'exonération, dans la mesure où la prise en charge de tâches qui

servent les intérêts publics ne justifie pas sans autre condition un droit à une exonération totale ou partielle. Il ne pourrait d'ailleurs être fondé que si l'Ecole suivait un programme équivalent à celui de l'école publique qu'il remplacerait véritablement. A cet égard, la Circulaire de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 précise que l'une des conditions fondamentale à une exonération éventuelle de l'impôt d'une école privée est l'établissement d'un plan d'enseignement reconnu officiellement par la direction cantonale de l'Instruction publique. Cela n'est manifestement pas le cas dans la présente affaire; il n'existe pas d'équivalence garantissant le libre passage (sans examen) des élèves sortant de l'Ecole vers l'enseignement public.

#### **E. 7**

L'Association invoque encore le principe d'égalité par rapport à d'autres écoles Steiner situées dans d'autres cantons. Ainsi que le relève la circulaire de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008, l'obtention de l'exonération de l'impôt par une école privée doit être à chaque fois traitée de manière individuelle. A cet égard, le statut fiscal des autres écoles Steiner établies dans d'autres cantons n'est pas déterminant. Les arguments de la recourante sont donc écartés.

#### **E. 8**

La recourante a conclu, alternativement, à ce que la décision litigieuse soit annulée et renvoyée à l'ACI pour qu'une nouvelle décision soit rendue par des fonctionnaires qui n'ont participé ni à la procédure de décision d'exonération, ni au traitement de la réclamation. Dès lors que les conditions d'une exonération ne sont pas réalisées, le Tribunal doit se prononcer sur cette conclusion alternative. a) La recourante se prévaut du fait que la décision initiale et la décision sur réclamation aient été rendues par les mêmes fonctionnaires. Elle met en doute l'impartialité de ces personnes, au motif que, dans la décision sur réclamation, elles ont elles-mêmes précisé avoir appris "avec une certaine amertume" la contestation de l'Ecole à leur proposition de règlement prévoyant une exonération à raison d'un tiers. Vu l'expression de ce sentiment, ils n'étaient plus à même, selon la recourante, de conserver leur impartialité dans la décision sur réclamation. b) Selon les art. 9 et 10 de la loi cantonale du 28 octobre 2000 sur la procédure administrative (LPA; RS 173.36): "Art. 9 Motifs "1 Toute personne appelée à rendre ou à préparer une décision ou un jugement doit se récuser : - si elle a un intérêt personnel dans la cause ; - si elle a agi dans la même cause à un autre titre, notamment comme membre d'une autorité, comme conseil d'une partie, comme expert ou comme témoin; - si elle est liée par les liens du mariage ou du partenariat enregistré ou fait durablement ménage commun avec une partie, son mandataire ou une personne qui a agi dans la même cause comme membre de l'autorité précédente ; la dissolution du mariage ou du partenariat enregistré ne supprime pas le motif de récusation ; - si elle est parente ou alliée en ligne directe ou, jusqu'au troisième degré inclus, en ligne collatérale avec une partie, son mandataire ou une personne qui a agi dans la même cause comme membre de l'autorité précédente ; - si elle pourrait apparaître comme prévenue de toute autre manière, notamment en raison d'une amitié étroite ou d'une inimitié personnelle avec une partie ou son mandataire." "Art. 10 Délais 1 Le membre d'une autorité qui se trouve dans un cas de récusation doit se récuser sans retard. 2 Les parties qui souhaitent demander la récusation d'une autorité ou de l'un ses membres doivent le faire dès connaissance." Selon l'art. 109 al. 1 let. d LIFD: "Art. 109 Récusation 1 Toute personne appelée à prendre une décision ou à participer de manière déterminante à l'élaboration d'une décision ou d'un prononcé, en application de la présente loi, est tenue de se récuser:

a. si elle a un intérêt personnel dans l'affaire; b. Si elle est le conjoint ou le partenaire enregistré d'une partie ou mène de fait une vie de couple avec elle; bbis. Si elle est parente ou alliée d'une partie en ligne directe ou en ligne collatérale jusqu'au troisième degré; c. si elle représente une partie ou a agi pour une partie dans la même affaire; d. si, pour d'autres raisons, elle pourrait avoir une opinion préconçue dans l'affaire. 2 La récusation peut être demandée par toute personne participant à la procédure. 3 Les litiges en matière de récusation sont tranchés par une autorité désignée par le droit cantonal s'il s'agit d'un fonctionnaire cantonal et par le Département fédéral des finances s'il s'agit d'un fonctionnaire fédéral. Le recours est réservé dans les deux cas. c) Selon l'art. 30 al. 1 Cst., toute personne dont la cause doit être jugée dans une procédure judiciaire a droit à ce que sa cause soit portée devant un tribunal établi par la loi, compétent, indépendant et impartial. L'art. 6 par. 1 CEDH n'accorde pas, à cet égard, une protection plus étendue que celle offerte par la Constitution ( ATF 131 I 24 consid. 1.1 p. 25 ). Cette garantie permet d'exiger la récusation d'un juge dont la situation et le comportement sont de nature à faire naître un doute sur son impartialité; elle tend notamment à éviter que des circonstances extérieures à la cause ne puissent influencer le jugement en faveur ou au détriment d'une partie ( ATF 131 I 24 consid. 1.1 p. 25 , 113 consid. 3.4 p. 116 ; 128 V 82 consid. 2a p. 84 ; 127 I 196 consid. 2b p. 198 et la jurisprudence citée dans ces arrêts). Le grief tiré de la prévention du juge doit être soulevé aussitôt que possible. Celui qui omet de dénoncer immédiatement un tel vice et laisse le procès se dérouler sans intervenir, agit contrairement à la bonne foi et voit se périmier son droit de se plaindre ultérieurement de la violation qu'il allègue ( ATF 130 III 66 consid. 4.3 p. 75 et les arrêts cités; ATF 2A.404/2006 du

#### **E. 9**

S'agissant de la conclusion subsidiaire de la recourante tendant à une exonération partielle, il faut relever que la recourante n'a pas établi qu'elle exerçait une activité de pure utilité publique ou de service public aux conditions posées par la jurisprudence. Au vu du principe d'égalité qui doit être respecté pour la totalité des écoles privées qui fonctionnent selon les mêmes principes, il ne se justifie pas d'accueillir cette conclusion.

#### **E. 10**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, aussi bien en matière cantonale que fédérale. La recourante, qui succombe doit supporter les frais judiciaires et n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.