

VD_OMNI FI.2011.0072 vom 29. Oktober 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-10-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0072

FR: VD_OMNI FI.2011.0072 du 29 octobre 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0072 del 29 ottobre 2012

Regeste

X. _____ SA/Administration cantonale des impôts | Impôt complémentaire sur les immeubles. En l'espèce, la recourante ne réalise pas le cas d'exonération fondé sur le "propre usage". Elle n'utilise en effet pas elle-même l'immeuble dont elle est propriétaire, mais le loue à une fondation. Le fait que les deux entités juridiques soient étroitement liées n'est pas déterminant (consid. 3). Par ailleurs, comme la jurisprudence a déjà eu l'occasion de le relever à plusieurs reprises, le non-assujettissement au droit de mutation ne constitue pas un motif d'exonération (consid. 4). Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

du règlement du 2 décembre 2002 sur l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations (ci-après: le règlement; RSV 642.11.9.5) prévoit que les demandes d'exonération concernant les immeubles à caractère social s'examinent au regard des art. 23 et 24 de la loi du 9 septembre 1975 sur le logement (LL; RSV 840.11). L'art. 23 al. 1 LL exonère de l'impôt complémentaire les personnes morales qui remplissent les conditions de la LL et de l'art. 90 al. 1 let. g LI (cf. arrêt FI.2004.0139 du 20 décembre 2006).

E. 3

La recourante soutient qu'elle doit être exonérée de l'impôt complémentaire sur les immeubles. En effet, cet impôt n'a pas pour but de créer une nouvelle charge fiscale sur les personnes morales mais d'éviter qu'un autre impôt - le droit de mutation - ne soit éludé. Pour la recourante, la notion de "propre usage" doit recevoir une interprétation large, qui s'applique à sa situation. Il s'agit notamment de tenir compte de l'évolution de l'organisation des personnes morales, notamment de la tendance de plus en plus marquée dans le management public de séparer pour une même activité l'immeuble et son exploitation en deux entités, comme c'est le cas en l'espèce. La recourante précise à cet égard que son seul but est de mettre à disposition de l'entité d'exploitation, en l'occurrence la Fondation, l'immeuble dont elle est propriétaire; il ne s'agit en rien du cas de location d'un immeuble à un tiers quelconque, destiné à rentabiliser un actif non utile à l'exploitation. En définitive, vu de l'extérieur, rien ne change entre le moment où une seule entité exerçait son activité dans l'immeuble dont elle était propriétaire et la situation postérieure à la scission en deux entités, dès lors que c'est la même institution qui poursuit la même activité dans le même

immeuble. Selon les statuts de la recourante, l'immeuble est indissolublement lié à l'exploitation du conservatoire exploité par la Fondation. a) 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 137 II 297 consid. 2.3.1 p. 300; 137 III 344 consid. 5.1 p. 348; 137 IV 20 consid. 5.1 p. 26, 180 consid. 3.4 p. 184, et les arrêts cités). b) L'art. 128 LI exempte de l'impôt complémentaire les immeubles ou parties d'immeubles dont les personnes morales sont propriétaires et qu'elles utilisent elles-mêmes pour l'exploitation d'un commerce ou d'une industrie. Pris à la lettre, le texte de la loi paraît à cet égard clair: pour pouvoir bénéficier de l'exonération, la personne morale doit personnellement faire usage de l'immeuble ou de la partie d'immeuble dont elle est propriétaire. A contrario, la mise à disposition d'un tiers de l'immeuble ou de la partie d'immeuble en cause ne donne pas lieu au bénéfice du régime d'exemption. c) L'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux personnes morales ayant été introduite au début des années 1930 déjà, il y a lieu d'examiner si une autre interprétation, plus large, peut et doit être donnée à la notion de "propre usage", comme le soutient la recourante. En soi, l'impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux personnes morales a été introduit comme substitut au droit de mutation, que de nombreuses sociétés tentaient d'éviter. Il s'agissait de rétablir une injustice créée par cette situation à l'égard des autres contribuables et de maintenir en faveur de l'état une source d'impôt qui lui échappait. L' "Exposé des motifs et projet de loi concernant l'imposition complémentaire des immeubles appartenant aux sociétés et fondations", de l'automne 1930 (cf. BGC automne 1930, Annexe), précisait ce qui suit: "Le développement, chaque jour croissant, pris par les sociétés et plus spécialement par les sociétés anonymes, a pour conséquence de faire échapper au droit de mutation une partie toujours plus importante des immeubles. (...) On a vu se former des sociétés, et ce mouvement va chaque jour s'accroissant, dans le seul but d'échapper à la perfection du droit de mutation, le transfert de la totalité des actions de la société tenant lieu du transfert de l'actif et plus spécialement des immeubles. (...) S'il serait exagéré de conclure que toutes les sociétés immobilières sont constituées en vue d'éviter le droit de mutation, ce qui ne sera en particulier pas le cas lorsqu'il s'agira d'immeubles importants, il n'en demeure pas moins que cette préoccupation est à la base de la constitution des très nombreuses sociétés immobilières qui se créent chaque jour en vue de la construction d'immeubles d'importance médiocre, souvent même minime; nul ne songe d'ailleurs à s'en cacher. Cette situation est aussi injuste que préjudiciable aux intérêts du fisc; de divers côtés l'on s'est préoccupé d'y porter remède, et cela non seulement en ce qui concerne les sociétés immobilières, mais, généralisant le problème, en ce qui a trait à l'ensemble des immeubles appartenant à des personnes juridiques, de droit public ou de droit privé." La commission chargée de rapporter sur ce projet de loi exposait notamment ce qui suit (cf. BGC automne 1930, pp. 383 ss): "(...) Depuis qu'il a été admis qu'une société anonyme pouvait être constituée par deux personnes dont l'une représentait l'assemblée générale et l'autre le Conseil d'administration et que la société existait encore lorsque toutes les actions étaient réunies en une seule main, on a assisté à la création de nombreuses sociétés, notamment de sociétés immobilières dont le but a été d'échapper au droit de mutation par le transfert de la totalité des actions en lieu et place du transfert des immeubles. Il suffit pour cela d'une simple modification d'inscription au Registre du

commerce. Il y a, dans cet état de choses, tout d'abord une injustice à l'égard des autres contribuables, qui sont soumis au paiement du droit de mutation, sans qu'il soit nécessaire de rechercher ici quelle est la justification de ce droit. Il y a également un danger pour l'Etat qui voit ainsi, petit à petit, ses ressources diminuer. (...) Votre commission s'est ralliée également au système adopté par le projet de loi, analogue au système prévu par la loi française du 20 février 1849, qui consiste à remplacer par une taxe annuelle les droits de mutation grevant la propriété foncière." S'agissant des exceptions à la perception de l'impôt complémentaire, la commission précisait (cf. BGC automne 1930, p. 386): "Il convient de noter dans le présent rapport qu'il est résulté de la discussion de cet article (ndr: art. 1^{er}) que, pour être au bénéfice de l'exonération prévue, la société doit exploiter elle-même l'immeuble qu'elle possède pour son commerce ou pour son industrie. Si elle loue cet immeuble à un tiers, il sera alors soumis à l'impôt annuel. Par contre, votre commission estime qu'il y a lieu de mettre au bénéfice de l'exonération les logements ouvriers, dans la mesure où ils sont exclusivement affectés au personnel d'une usine ou d'une fabrique. Elle ne vous propose cependant pas sur ce point une modification de l'article premier. Il s'agit là d'une question de fait qu'il y aura lieu de trancher dans chaque cas particulier. La société, propriétaire de l'immeuble, devra apporter la preuve qu'elle ne pouvait pas loger ses ouvriers ailleurs et que la construction de ces logements était indispensable à l'exploitation de son commerce ou de son industrie. (...)" Il résulte ainsi des travaux préparatoires et du but de la LICI que pour pouvoir bénéficier du régime d'exemption, la personne morale doit véritablement exploiter elle-même l'immeuble concerné pour son commerce ou pour son industrie. La commission chargée de rapporter sur le projet de loi a expressément envisagé le cas de la location de l'immeuble à un tiers, qui ne doit pas donner lieu à exonération. L'exemple des logements ouvriers va dans ce sens, puisqu'il s'agit ici en quelque sorte, dans des situations tout à fait exceptionnelles, de faire entrer dans l'exploitation de l'usine ou de la fabrique de la personne morale l'immeuble absolument indispensable au logement de ses ouvriers. Dans ce cas, la location de l'immeuble auxdits ouvriers ne doit pas conduire à la perception de l'impôt. Aucune autre exception n'a été envisagée dans le cadre des travaux préparatoires. Cette interprétation de la volonté du législateur de 1930 se recoupe avec l'interprétation littérale qu'il convient de donner à la disposition légale topique (cf. let. b ci-dessus). Comme indiqué sous ch. 2 ci-dessus, la LICI a été intégrée dans l'ancienne loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI). Cette loi a repris le texte de la LICI s'agissant du cas d'exonération fondé sur le "propre usage" de son immeuble par la personne morale concernée. La révision de l'aLI à fin 1994, puis l'adoption des art. 128 et 129 LI n'ont pas apporté de modification sur ce point. L'exposé des motifs concernant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts directs cantonaux rappelait que "l'impôt complémentaire sur les immeubles est une contribution complémentaire au droit de mutation, ce dernier ne frappant pas le transfert des actions de sociétés propriétaires d'immeubles" (cf. BGC 1B juin 1994, p. 994). Quant à l'exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux (LI), il se bornait à indiquer que "l'impôt complémentaire sur les immeubles est maintenu" (cf. BGC mai 2000, p. 828). d) Il résulte de l'examen des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de la LICI, puis à l'intégration de l'impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux personnes morales dans l'aLI et, plus tard, dans la LI, que la notion de "propre usage", telle que définie par le législateur en 1930, qui est une condition d'exonération de l'impôt complémentaire, n'a pas évolué. Notamment, aucun régime d'exception supplémentaire semblable au cas des logements ouvriers n'y a été apporté, ni même n'a été envisagé. Encore relativement récemment, soit lors de l'adoption

de la LI en 2000, le législateur n'a pas jugé utile, nonobstant l'évolution de l'organisation des personnes morales soulignée par la recourante, de nuancer, en l'élargissant, cette notion de propre usage. Il n'appartient dans ces conditions pas à la cour de céans de se substituer au législateur sur ce point. Il sied enfin de préciser que dans un arrêt récent (FI.2008.0053 du 3 septembre 2008), dont l'état de fait était comparable à celui de la présente cause, la CDAP a confirmé l'assujettissement à l'impôt complémentaire d'une fondation propriétaire d'un immeuble qui avait pour but la mise à disposition de celui-ci à une autre fondation qui exploitait un EMS. Quand bien même la question soumise à l'autorité de céans ne portait pas directement sur le lien ténu existant entre les deux fondations en cause, qui étaient nées de la "scission" d'une première fondation qui exploitait l'EMS dans son propre immeuble, la cour de céans n'a pas tenu pour pertinent l'argument de la fondation recourante, selon lequel c'était à l'instigation des services de l'Etat qu'elle avait séparé en deux entités distinctes la propriété des bâtiments et l'exploitation de l'établissement médico-social, ce qui aurait pu justifier à ses yeux une exonération de l'impôt complémentaire. e) En l'espèce, la recourante n'utilise pas elle-même l'immeuble dont elle est propriétaire à la Rue *****, à *****. Notamment, elle n'y exploite aucun commerce ou industrie. Dans les faits, et conformément à ses statuts, elle le loue à la Fondation, qui y exploite le B. _____ de *****. La recourante, organisée sous forme de société anonyme, et la Fondation sont deux entités juridiques distinctes. Aussi, compte tenu de l'interprétation restrictive qui doit être donnée à la notion de "propre usage", il convient d'admettre que la recourante ne réalise pas un cas d'exonération fondé sur l'art. 128 LI. Le fait que les deux entités juridiques soient étroitement liées (mêmes personnes dans les conseils d'administration, bénéfice de la SI entièrement affecté soit à la baisse du loyer soit au financement de travaux) n'est pas déterminant. Le recours doit être rejeté sur ce point.

E. 4

La recourante considère qu'étant exonérée – tout comme la Fondation d'ailleurs –, comme entité de pure utilité publique, des droits de mutation sur ses immeubles affectés à des services publics, elle ne saurait être soumise à l'impôt complémentaire, dès lors qu'elle ne peut pas éluder le droit de mutation auquel elle n'est pas soumise. a) Comme il l'a été rappelé ci-dessus (cf. consid. 2 let. c), l'impôt complémentaire sur les immeubles appartenant aux personnes morales est une contribution complémentaire au droit de mutation, qui consiste à remplacer par une taxe annuelle les droits de mutation grevant la propriété foncière. La question de savoir si cet impôt reste dû dans le cas de personnes morales propriétaires d'immeubles qui sont exemptées du droit de mutation, respectivement dans les cas d'aliénations d'immeubles dans le cadre desquelles l'acquéreur est exempté dudit droit, a fait l'objet d'une jurisprudence constante. D'après cette jurisprudence, l'impôt complémentaire doit être considéré comme un impôt sur les biens de main morte, qui est acquis définitivement au fisc, sauf lorsque le transfert de l'immeuble d'une personne morale est soumis au droit de mutation. Ainsi, dans un arrêt du 11 septembre 1946 (RDAF 1947 III 97), la Commission centrale d'impôt retenait ce qui suit: "(...) ... l'impôt complémentaire est, en définitive, un impôt sur les biens de main morte et qu'il est acquis définitivement au fisc, sauf lorsque le transfert de l'immeuble d'une personne morale est soumis au droit de mutation. Mais il ne s'agit là que d'une exception, fondée sur la volonté expresse du législateur qui a voulu éviter le cumul de ces deux impôts. (...) En refusant de restituer l'impôt complémentaire payé par une société sur un immeuble dont le transfert est exonéré du droit de mutation, le fisc ne s'approprie pas un acompte sur un droit qui ne lui était pas dû, puisque cet impôt n'a, dans ce cas, pas le caractère d'un acompte sur un droit de

mutation, mais celui d'un impôt sur les biens de main morte." Cette jurisprudence a été confirmée par la Commission cantonale de recours dans un arrêt du 3 mars 1949 (RDAF 1949, p. 263). Dans cet arrêt, l'autorité de recours a précisé que l'acquisition définitive au fisc de l'impôt complémentaire lorsque le transfert immobilier était exonéré du droit de mutation avait une portée générale et, partant, valait dans tous les cas où un transfert d'immeuble était exonéré du droit de mutation. Un arrêt du 22 mars 1956 de la Commission cantonale de recours confirme aussi cette jurisprudence (RDAF 1956, 149). Un recours de droit public formé contre cet arrêt a été rejeté par le Tribunal fédéral, qui a considéré que la solution consistant à ne pas rembourser l'impôt complémentaire en cas d'exonération du droit de mutation n'était pas arbitraire, mais qu'au contraire, elle se justifiait par de "sérieuses raisons" (RDAF 1956, p. 153). b) Il résulte de la jurisprudence rappelée sous let. a ci-dessus que le fait que la recourante soit exonérée du droit de mutation n'est absolument pas relevant dans l'examen de son assujettissement à l'impôt complémentaire, le non assujettissement au droit de mutation n'étant de jurisprudence constante pas un motif d'exonération de l'impôt complémentaire. Le moyen de la recourante doit par conséquent être rejeté. On précisera au demeurant que, dès lors que le droit de mutation doit être acquitté par l'acquéreur de l'immeuble, la question de l'assujettissement à ce droit doit s'examiner non pas du point de vue du propriétaire de l'immeuble, mais de celui de son acquéreur.

E. 5

Il résulte des considérants qui précèdent que mal fondé, le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante, qui n'a pas droit à des dépens (art. 55 LPA-VD).

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