

# VD\_OMNI FI.2012.0008 vom 14. Januar 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-01-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2012.0008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0008)

FR: VD\_OMNI FI.2012.0008 du 14 janvier 2013

IT: VD\_OMNI FI.2012.0008 del 14 gennaio 2013

## Regeste

X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus d'exonérer des impôts directs une association organisatrice d'un festival de musique. Il n'est pas démontré que l'activité de cette association soit désintéressée, c'est-à-dire altruiste et exigeant de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts. Les recettes provenant des manifestations payantes n'ont pas pour finalité première de permettre la tenue des manifestations gratuites. En outre, l'association recourante exerce une activité lucrative sous une forme commerciale qui ne revêt pas qu'un caractère accessoire puisque ses recettes propres représentent plus de 65% des rentrées. A cela s'ajoute que les bénévoles travaillant dans le cadre du festival perçoivent, en contrepartie de leur engagement, des avantages en nature puisqu'ils peuvent, notamment, assister aux concerts. Confirmation en outre du refus d'exonérer la fondation dont le but et les activités sont exclusivement liés à ceux de l'association, dont elle soutient le fonctionnement et en faveur de laquelle elle lève des fonds. Pas d'inégalité de traitement au regard de l'exonération d'associations organisatrices d'autres manifestations, dont les principales recettes proviennent des subventions publiques.

## Erwägungen

### E. 1

En matière fiscale, l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Selon l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 133 I 206 consid.

### E. 6

et 7 p. 215 ss; 122 I 101 consid. 2b/aa p. 103, 305 consid. 6a p. 313; 120 Ia 329 consid. 3 p. 332 et les arrêts cités). Un régime dérogatoire à ce principe ne peut, par définition, être appliqué que de façon restrictive (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui

résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens (cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313-314 et la jurisprudence citée).

2. a) Aux termes de l'art. 56 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 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 teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, l'art. 56 al. 1 let. 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 (v. arrêt FI.2011.0028 du 25 janvier 2012). En droit cantonal, l'art. 90 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, (LI; RSV 642.11) prévoit que 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; (...)» Cette disposition 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. Les dispositions précitées, de même que l'art. 23 al. 1 let. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ont en commun, s'agissant des institutions privées susceptibles d'être exonérées, d'exiger que celles-ci se vouent à des buts d'utilité publique ou de pure utilité publique. Il s'agit là d'un concept juridique indéterminé, qui nécessite une concrétisation par les autorités d'application (voir à ce sujet notamment Markus Reich, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, in *Archives de droit fiscal* 58, p. 464 ss; pour un exemple, ATF 113 Ib 9, qui montre que l'autorité cantonale dispose d'une certaine latitude de jugement; v. également Georges Mettrau, *L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique*, thèse Lausanne 1992; Ernst Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, Bâle 1982, no 12 ss ad art. 16 AIFD; v. enfin Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zurich 1985, no 8 ad art. 16 AIFD). Les conditions liées à la pure utilité publique doivent cependant être remplies cumulativement dans les statuts et dans les faits (v. arrêt FI.2002.0025 du 19 février 2003).

b) Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de but d'utilité publique suppose la poursuite d'une activité d'intérêt général, un cercle de destinataires illimité, le désintéressement de l'institution et de ses membres, l'affectation irrévocable et exclusive des fonds ainsi que l'absence d'activité économique avec but lucratif ou d'assistance mutuelle (cf. Nicolas Urech, in *Commentaire romand de la LIFD*, Yersin/Noël éd., Bâle 2008, n° 60 ss ad art. 56; Martin Würmli, *Das gemeinnützige Unternehmen*, in *AJP/PJA* 2010/2 p. 901 et ss, not. 902/903; références citées). Cette notion entend notamment les buts de bienfaisance, d'assistance, scientifiques, culturels, mais également de protection du patrimoine et d'écologie (Urech, n° 61; Marco Greter, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, 2ème éd., Bâle 2008, n. 24; références citées ); tel n'est en revanche

pas le cas des spectacles de pur divertissement (Urech n° 62, réf. citées). En substance, 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 aussi qu'elle soit désintéressée, c'est-à-dire altruiste et exigeant de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (v. Circulaire n° 12 de l'AFC du 8 juillet 1994, in Archives 63, p. 138 et ss, pp. 139-140; v. en outre Greter, n. 28 et ss ad art. 56 LIFD; Würmli, ibid.). On rappelle à cet égard qu'un but est dit altruiste lorsqu'il vise des avantages exprimables en argent en faveur des tiers (v. Roland Ruedin, Droit des sociétés, Berne 1999, n° 445); cela 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 de pure utilité publique; il faut en outre qu'elle ne cherche pas à réaliser des bénéfices pour elle-même ou en faveur de ses membres (v. Mettrau, op. cit., pp. 130-131). L'octroi de l'exonération fiscale ne dépend pas seulement du contenu des statuts de la personne morale, mais encore de son comportement et de ses activités effectives (Urech, op. cit., n° 59 ad art. 56 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II ème partie, Therwil/Bâle 2004, n° 4 ad art. 56 LIFD et la jurisprudence citée, notamment Archives 70, 294, p. 297 s.). Le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant (Circulaire n° 12, loc. cit.). 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 (v. Archives 59, 464, consid. 3e; Y. \_\_\_\_\_ encourageant la construction de logements à caractère social; v. en outre Archives 57, 506). c) La notion d'utilité publique présuppose en effet l'absence d'activité économique avec but lucratif ou d'assistance mutuelle. On admettra qu'il y a activité lucrative lorsqu'une personne morale, en situation réelle de concurrence ou de monopole économique, engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique (Urech, ibid., n° 74; Greter, ibid., n° 34; v. en outre sur ce point, ATF 131 II 1 consid. 3.4 p. 7; 127 II 113 consid. 8 p. 120-121). Sans doute, une activité lucrative peut être envisagée par la personne morale requérante dans la mesure où elle est un moyen indispensable pour atteindre le but d'utilité publique fixé (v. Reich, p. 474). Si, dans l'exercice de cette activité lucrative accessoire, la personne morale couvre ses charges sans marge bénéficiaire, il s'agit d'un indice en faveur de l'exercice d'une activité compatible au but d'utilité publique (cf. ATF 2C\_251/2012 du 17 août 2012 consid. 3.1.1). Toutefois, 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, références citées). De même, un éventuel but d'intérêt public n'existe plus lorsque l'activité effective consiste à soutenir une entreprise à but essentiellement lucratif (ATF 2C\_162/2011 du 17 octobre 2011, in RF 2012 p. 133, consid. 3.3.2). 3. A la lumière de ce qui précède, le Tribunal se livre, dans le cas d'espèce, à plusieurs constatations qui font obstacle à la demande des recourantes. a) Deux manifestations parallèles sont organisées durant le Z. \_\_\_\_\_: des artistes de renom sont conviés à la première, festival «In», qui se tient sous deux chapiteaux et \*\*\*\*\*; des musiciens locaux et internationaux se produisent en revanche dans le cadre de la seconde, dans les établissements publics du \*\*\*\*\*. On ne saurait nier le caractère culturel de telles manifestations, tout en gardant à l'esprit qu'elles relèvent également du divertissement; cela pourrait constituer un premier écueil

pour la demande. Quoi qu'il en soit, si on peut hésiter sur le point de savoir cette activité apparaît comme désintéressée, l'on ne saurait dire, à tout le moins, qu'elle serait altruiste. Certes, les concerts donnés dans le cadre du festival «Off» sont gratuits, mais l'accès à ceux programmés dans le cadre du festival «In» est payant. Les recourantes précisent à cet égard que plus de septante concerts sont organisés dans le cadre du festival «Off», ce qui représenterait environ trois quarts des concerts de l'ensemble du festival. Elles présentent même ces concerts comme étant «l'âme du festival». On pourrait éventuellement suivre les recourantes dans leurs explications si les recettes provenant du festival payant avaient pour finalité première de permettre la tenue du festival gratuit. Or, dans une situation de ce genre, X.\_\_\_\_\_ aurait avant tout pour but de mettre sur pied des manifestations gratuites pour soutenir et promouvoir la pratique du jazz. Tel n'est cependant pas le cas puisque son but est d'organiser et de développer des activités liées aux arts et spectacles, notamment le \*\*\*\*\*. Dans la pratique, la primauté des manifestations gratuites sur les manifestations payantes n'apparaît pas davantage, puisqu'il n'est guère fait mention des premières sur le site Internet et l'affichage, alors que les secondes sont au contraire privilégiées. b) A cela s'ajoute que X.\_\_\_\_\_ exerce une activité lucrative sous une forme commerciale et que cette activité ne revêt pas qu'un caractère accessoire. Si l'on se réfère à la dernière édition, le prix du billet d'entrée au festival «In» varie, selon la renommée des artistes conviés, de 32 à 79 francs. Or, il ressort des comptes des exercices 2009 à 2011 de X.\_\_\_\_\_ que la billetterie représente en règle générale un quart des recettes encaissées. Surtout, près de 40% des recettes encaissées provient de la vente de repas et de boissons durant le festival. Au total, les recettes propres représentent ainsi plus de 65% des rentrées de X.\_\_\_\_\_. Cette proportion démontre que X.\_\_\_\_\_ obtient pour ses prestations diverses des rétributions pratiquement similaires à celle rémunérée d'ordinaire dans la vie économique. En outre, sur les 35% restants, plus de la moitié proviennent du partenariat et du sponsoring privés. On rappelle à cet égard que le sponsoring représente une forme de publicité et repose en principe sur un contrat synallagmatique dans lequel des prestations sont promises de part et d'autre (v. sur ce point ATF 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2). Cet apport résulte donc d'une activité commerciale du bénéficiaire. Ainsi, le soutien financier des collectivités locales auquel s'ajoute depuis 2010, celui du canton, seuls financements effectués sans contrepartie commerciale, ne représentent au final que 14% des recettes de X.\_\_\_\_\_, tout au plus. Ces éléments démontrent la prépondérance commerciale des activités de X.\_\_\_\_\_, lesquelles sont susceptibles de générer des bénéfices. Du reste, celle-ci en réalise effectivement depuis trois ans. Peu chaut à cet égard que l'exercice 2012 puisse se solder par un déficit. c) Les recourantes font valoir qu'un résultat bénéficiaire serait impensable à atteindre sans l'apport indispensable des nombreux bénévoles, membres de X.\_\_\_\_\_ ou tiers. D'un point de vue économique, on ne peut que suivre les recourantes. Durant les trois derniers exercices, les frais de personnel représentaient moins de 10% des recettes de X.\_\_\_\_\_, mais l'engagement de personnel supplémentaire conduirait à inverser le résultat final et générerait immanquablement des pertes. Cela dit, cette constatation n'est pas suffisante pour retenir en l'espèce la poursuite d'un but d'utilité publique. Il importe peu à cet égard que les bénévoles recrutés en la circonstance par X.\_\_\_\_\_ soient des membres ou des tiers; il est douteux en effet que ces bénévoles fassent, en faveur de l'intérêt général, un sacrifice primant leurs propres intérêts. On gardera à l'esprit que leur intérêt pour la musique en général et le jazz en particulier est manifeste et qu'il est satisfait par leur engagement au festival. En outre, comme la

recourante elle-même le reconnaît, tous perçoivent, en contrepartie de leur engagement, des avantages en nature puisqu'ils peuvent, notamment, assister aux concerts. 4. a) Il s'avère en définitive que c'est sans arbitraire que l'autorité intimée a estimé que X. \_\_\_\_\_ recourante ne répondait pas à la condition d'utilité publique au sens des dispositions précitées. Celle-ci ne saurait dès lors prétendre à l'exonération des impôts directs. Le but et les activités de la Y. \_\_\_\_\_ sont exclusivement liés à ceux de X. \_\_\_\_\_, dont elle soutient le fonctionnement et en faveur de laquelle elle lève des fonds. Par conséquent, il n'y a pas lieu de réserver un accueil différent à sa demande. b) Les recourantes se plaignent sans doute d'une inégalité de traitement au regard des organisateurs d'autres manifestations similaires, lesquels seraient exonérés au demeurant. On rappelle à cet égard qu'une décision viole le principe de l'égalité, garanti par l'art.

## E. 8

Cst., lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 2C\_608/2007 du 30 mai 2008 consid. 4; 1P.707/2004 du 8 juin 2005 consid. 2.1; références citées). Les recourantes n'ont guère étayé leur grief; elles ne pouvaient pas se contenter d'invoquer une inégalité de traitement, sans dire en quoi la décision générerait une discrimination à leur encontre. Il est vrai cependant que l'autorité intimée n'en a guère dit davantage, puisqu'elle s'est contentée, dans la décision attaquée, d'opposer le secret fiscal aux réquisitions des recourantes et d'indiquer que les organisateurs visés par les recourantes ne se trouvaient pas dans des situations comparables. Quoiqu'il en soit, le principe de la légalité de l'activité administrative (cf. art. 5 al. 1 Cst.) prévaut sur celui de l'égalité de traitement. En conséquence, le justiciable ne peut généralement pas se prétendre victime d'une inégalité de traitement lorsque, comme en la présente espèce, la loi est correctement appliquée à son cas, alors qu'elle l'aurait été faussement, voire pas appliquée du tout, dans d'autres cas. Cela présuppose cependant, de la part de l'autorité dont la décision est attaquée, la volonté d'appliquer correctement à l'avenir les dispositions légales en question; le citoyen ne peut prétendre à l'égalité dans l'illégalité que s'il y a lieu de prévoir que l'administration persévérera dans l'inobservation de la loi (ATF 2P.16/2005 du 9 août 2005, consid. 7.1 et références citées). Expressément interpellée sur cette question, l'autorité intimée a tout d'abord indiqué, sans être contredite, que cinq festivals de musique ont toujours été soumis au régime fiscal ordinaire, à savoir: \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* , \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* . L'exonération initialement accordée à \*\*\*\*\* a été retirée dès l'année 2011. A l'exception du premier d'entre eux, les organisateurs de ces manifestations ont du reste requis l'exonération fiscale, qui leur a définitivement été refusée. Les demandes des organisateurs de deux autres manifestations, Festival de \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* , ont en revanche été admises. Il reste que la situation de ces deux manifestations ne saurait être comparées au Z. \_\_\_\_\_. Ainsi, l'entrée au Festival \*\*\*\*\* est gratuite. Toutes deux bénéficieraient en outre de subventions publiques largement supérieures aux produits qu'elles génèrent, de sorte qu'on ne saurait dire, en ce qui les concerne, que l'activité

commerciale y est prépondérante. Or, ce n'est pas le cas chez les recourantes. Quoi qu'il en soit, l'autorité intimée s'est dite par ailleurs prête à réexaminer la situation de l'exonération de ces deux manifestations si l'activité commerciale venait à y prendre une place prépondérante. Dès lors, contrairement aux explications des recourantes, rien n'indique en l'occurrence que la pratique de l'autorité intimée consistant à exonérer d'autres personnes morales, également organisatrices d'un festival de musique, soit contraire aux articles 56 al. 1 let. g LIFD et 90 al. 1 let. g LI. C'est par conséquent en vain que celles-ci évoquent à cet égard une inégalité de traitement. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande qu'un émolument judiciaire soit mis à la charge des recourantes (art. 48, 49 al. 1 et 91 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). Pour les mêmes motifs, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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