

VD_OMNI FI.2014.0040 vom 14. November 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-11-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0040

FR: VD_OMNI FI.2014.0040 du 14 novembre 2014

IT: VD_OMNI FI.2014.0040 del 14 novembre 2014

Regeste

Fondation X. _____/Administration cantonale des impôts | Une fondation dont le but est de secourir financièrement les prêtres retraités et/ou démunis de l'Eglise catholique romaine, qui ont assumé ou assument un ministère dans le canton de Vaud, vient en aide à l'Eglise et l'aide à accomplir ses tâches; elle le fait de manière désintéressée. Comme établissement dépendant de l'Eglise, cette Fondation doit être exonérée de tout impôt, fédéral ou cantonal.

Erwägungen

E. 1

a) Aux termes de l'art. 56 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), sont notamment exonérés de l'impôt fédéral direct les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que leur établissements (let. c); les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui ont avec elles des liens étroits, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel (let. e). L'art. 23 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14) prévoit notamment l'exonération des communes, des paroisses et des autres collectivités territoriales des cantons, ainsi que de leur établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal (let. c); des institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel (let. d). La différence entre l'exonération selon l'art. 23 al. 1 let. c et let. d 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). Quant à l'art. 90 al. 1 LI, il dispose notamment que sont exonérés de l'impôt les Eglises officielles et leurs paroisses, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à leurs tâches (let. d); les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui les touchent de près, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel (let. e). 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^{ème} éd., Bâle, 2002, N. 1 ad art. 23 LHID; arrêt FI.2005.0221 du 12 octobre 2006, consid. 2c). b) Le

recours porte sur le fondement et l'étendue de l'exonération de la recourante. Celle-ci, pour l'ACI, devrait être tenue pour une fondation patronale de secours, soit une institution de prévoyance professionnelle au sens des art. 90 al. 1 let. e LI et 56 let. e LIFD, alors que la recourante, se considérant comme une fondation ecclésiastique au sens de l'art. 87 CC, estime devoir être assimilée aux paroisses des Eglises officielles, selon les art. 90 al. 1 let. d LI et 56 let. c LIFD. c) S'agissant des impôts cantonaux, cette distinction a pour conséquence que les personnes morales visées par l'art. 90 al. 1 let. e 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, elle a changé de position le 15 octobre 2009. La situation nouvelle créée par cette décision (et celle du 24 février 2014 rejetant la réclamation) a pour effet de soumettre dorénavant la recourante à l'obligation de payer l'impôt complémentaire sur les immeubles et l'impôt sur les gains immobiliers, en cas d'aliénation des immeubles constituant l'essentiel de son patrimoine. d) S'agissant de l'impôt fédéral direct, peu importe que l'exonération soit accordée à la recourante au regard de la let. c ou e 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.

E. 2

La recourante se prévaut 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 fédération de paroisses, comme en l'occurrence, doit être exonérée comme paroisse ou établissement de cette paroisse, ou comme institution de prévoyance professionnelle. b) 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 (arrêt FI.2005.0221, précité, consid. 2d). c) 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.-VD). Elle n'évoque, ni ne précise la notion de paroisse. La loi sur les relations entre l'Etat et les Eglises reconnues d'intérêt

public (LREEDP, RSV 180.05) précise que la FEDEC-VD est une institution de droit public dotée de la personnalité morale (art. 3 LREEDP). Quant à l'exonération fiscale des Eglises, elle est régie par les législations fiscales cantonale et fédérale; bénéficient des mêmes exemptions les paroisses et les personnes juridiques à but non lucratif qui, à des fins désintéressées, aident les Eglises dans l'accomplissement de leurs tâches (art. 12 LREEDP).

aa) A l'époque où a été rendu l'arrêt FI.2005.0221, précité, dont se prévaut la recourante, la LREEDP n'avait pas été adoptée. Le Tribunal administratif (devenu la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, après la réunion du Tribunal administratif et du Tribunal cantonal en 2009) avait examiné la question de savoir si une fondation était assimilable à une paroisse au regard de la loi du 16 février 1970 sur l'exercice de la religion catholique dans le canton de Vaud (LERC) et de son arrêté d'application, du 14 mai 1971 (ALERC). Le Tribunal administratif avait considéré que la fondation en cause ne pouvait être assimilée à une paroisse, au sens du droit cantonal applicable à l'époque, raison pour laquelle il avait examiné si on se trouvait en présence d'une fondation ecclésiastique, au sens de l'art. 87 CC. Il avait répondu affirmativement à cette question (consid. 2d et f de l'arrêt FI.2005.0221, précité).

bb) La loi du 9 janvier 2007 sur la Fédération ecclésiastique catholique romaine du canton de Vaud (LFéDEC-VD, RSV 80.21) a abrogé la LERC (art. 9 LFéDEC).

cc) L'art. 12 LREEDP exempte non seulement les paroisses, mais aussi «les personnes juridiques à but non lucratif qui, à des fins désintéressées, aident les Eglises dans l'accomplissement de leurs tâches». Cette norme précise ce qu'il faut entendre par établissements paroissiaux, au sens des art. 23 al. 1 let. c LHID et 56 let. c LIFD. Elle complète l'art. 90 al. 1 let. d LI, qui ne mentionne que les paroisses. La recourante n'est pas une paroisse, par quoi on entend une association paroissiale – territoriale ou personnelle – du canton de Vaud (art.

E. 3

La recourante a bénéficié de l'exemption litigieuse, sous l'ancien comme sous le nouveau droit, jusqu'au revirement de l'autorité fiscale.

a) Un changement de pratique ne contrevient pas à la sécurité du droit, au droit à la protection de la bonne foi, ni à l'interdiction de l'arbitraire 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 mœurs (ATF 139 V 297 consid. 6.2 p. 296, 307 consid. 6.1 p. 313; 138 II 162 consid. 2.3 p. 166; 138 III 270 consid. 2.2.2 p. 273, 359 consid. 6.1 p. 361, 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 136 V 313 consid. 5.3.2 p. 318; 134 V 359 consid. 8.1 p. 366; 127 V 353 consid. 3a p. 355, et les arrêts cités).

b) Pour justifier sa position, l'ACI ne peut faire valoir aucun des motifs qui viennent d'être rappelés. En adoptant la législation d'application de l'art. 170 Cst-VD, le législateur n'a pas voulu changer le régime d'exemption fiscale des Eglises officielles – tout au contraire. L'art. 4 LERC prévoyait déjà que les paroisses catholiques et la fédération regroupant celles-ci bénéficiaient des exemptions fiscales prévues par l'art. 90 al. 1 let. d LI; la même exonération était 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. En adoptant l'art. 12 LREEDP, le législateur a maintenu ce régime (cf. consid. 2e ci-dessus) : il a repris dans la nouvelle loi les catégories de contribuables exonérées selon l'art. 4 LREC. Quant à un changement des circonstances extérieures ou des conceptions juridiques, voire une évolution des mœurs, qui commanderaient de déroger à la pratique suivie jusqu'ici en cette matière, ils ne sont pas discernables.

E. 4

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée. Il est statué sans frais. La recourante, qui est intervenue avec l'assistance d'un mandataire, a droit à des dépens (art. 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD).

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