

VD_OMNI FI.2014.0158 vom 31. August 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-08-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0158

FR: VD_OMNI FI.2014.0158 du 31 août 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0158 del 31 agosto 2015

Regeste

Fondation X. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des personnes morales | Recours d'une fondation contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant l'impôt complémentaire sur immeuble mis à sa charge. Quoi qu'en dise l'autorité intimée, ni la loi ni la jurisprudence ne font dépendre la mise au bénéfice d'une exemption fiscale de l'octroi effectif d'une aide à la pierre (au sens de l'art. 28 LL); il convient bien plutôt d'examiner si l'immeuble concerné satisfait aux exigences techniques, financières et sociales qui permettraient l'octroi d'une telle aide, peu important que celle-ci n'ait pas été sollicitée par le contribuable. Admission du recours et annulation de la décision attaquée, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision.

Erwägungen

E. 1

a) Sont exonérées de l'impôt les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique, sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts (art. 56 let. g LIFD; 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 642.4; 90 al. 1 let. g LI; l'art. 15 al. 1 let. f aLI était de même teneur). En l'occurrence, il est constant que la recourante remplit les conditions d'utilité publique qui commandent son exonération au regard de ces dispositions (cf. ATF 131 II 1). b) Les personnes morales exonérées selon l'art. 23 al. 1 let. f LHID sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 23 al. 4 LHID). Cette réserve n'est pas exhaustive; elle est exprimée de telle manière qu'il est interdit aux cantons d'étendre l'exonération à l'impôt sur les gains immobiliers; ils sont libres de ne pas exonérer le bénéficiaire du paiement d'autres impôts, cantonaux et communaux. Cela ressort également de la formulation des art. 56 let. g LIFD, 90 al. 1 let. g LI et 23 al. 1 let. f LHID, dispositions exonérant le bénéfice et le capital des personnes morales que dans la mesure où ils sont affectés aux buts de service public ou d'utilité publique justifiant l'exonération. Rien ne s'oppose dès lors à ce que la recourante soit soumise à l'impôt complémentaire sur les immeubles (cf. également dans ce sens l'arrêt FI.1991.0053 du 14 mai 1992). Le législateur cantonal a fait usage de la marge de manœuvre que lui confère à cet égard l'art. 23 LHID, en édictant l'art. 90 al. 3 LI, qui prévoit que les personnes morales exonérées notamment selon l'al. 1 let. g de cette disposition, restent toutefois assujetties à l'impôt sur les gains immobiliers (comme le prévoit expressément, au demeurant, l'art. 23 al. 4 LHID) et à l'impôt complémentaire sur les immeubles (lequel n'entre pas dans le champ des impôts harmonisés; arrêt FI.2003.0116 du 7 mai 2004, consid. 1b). A la lumière de cette norme, la décision du 28 août 2008, renouvelée le 13 août 2012, a exonéré la recourante de l'impôt sur le bénéfice et le capital,

l'impôt fédéral direct, ainsi que l'impôt sur les successions et donations, du droit de mutation, mais non de l'impôt complémentaire sur les immeubles, dont la perception demeurait expressément réservée.

E. 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). a) L'art. 23 al. 1 et 2 LL prévoit certaines exonérations en faveur des personnes morales qui remplissent les conditions prévues par cette loi et ses dispositions d'application (exonération de l'impôt complémentaire et du droit de mutation sur les immeubles ; exonération de l'impôt sur le bénéfice net et le capital, le revenu et la fortune afférents aux logements répondant aux conditions de la loi). Cette disposition s'inscrit dans le contexte des aides que l'Etat peut apporter aux tiers, afin de promouvoir une politique du logement qui mette à la disposition de la population des habitations adaptées à ses besoins et de favoriser un équilibre démographique satisfaisant des diverses régions du canton (art. 1er LL). Les conditions de l'exonération de l'art. 23 LL sont fixées dans des dispositions d'application auxquelles la loi renvoie (art. 22 LL). Ces dispositions doivent préciser notamment les catégories de logements pouvant bénéficier des mesures de la loi et fixer les autres conditions, notamment l'amortissement, les limites du coût de construction, le montant du loyer et d'autres critères généraux (art. 22 LL). C'est ainsi qu'ont été édictés un règlement d'application (actuellement règlement du 17 janvier 2007 d'application de la loi du 9 septembre 1975 sur le logement; ci-après RLL) et un règlement du 24 juillet 1991 sur les conditions d'occupation des logements construits ou rénovés avec l'appui financier des pouvoirs publics (RCOL ; RSV 840.11.2). Au-delà de la règle fiscale qu'il contient, l'art. 23 LL constitue un moyen de la mise en œuvre des buts sociaux fixés dans la LL. Dans la mesure où cette disposition instaure une exception au principe de la généralité de l'impôt, elle doit faire l'objet d'une interprétation restrictive; elle ne saurait donc trouver application en dehors des cas définis clairement par le législateur (dans ce sens, arrêt FI.1992.0105 du 21 juin 1994, cons. 4; sur cette problématique, voir plus généralement Danielle Yersin, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs au regard de quelques principes constitutionnels, in Festschrift Cagianut, Berne 1990, p. 47 ss). Pour bénéficier de l'exonération, selon la jurisprudence, les immeubles doivent remplir un certain nombre de conditions relatives aux exigences techniques (art. 13 RLL), aux coûts admissibles (art. 15 RLL), au contrôle des loyers et au revenu locatif admissible (art. 19-20 + 21, 23 RLL), ainsi qu'aux conditions d'occupation (art. 32 RLL). Ces exigences cumulatives ont été résumées comme suit par le Tribunal administratif (FI.1992.0105 du 21 juin 1994 précité) : "(...) a) Sur le plan technique, la construction doit répondre à des directives techniques touchant à la surface nette habitable, au nombre et à la dimension des pièces, à l'équipement des logements ainsi qu'à l'isolation phonique et thermique (actuellement, le Service du logement applique l'annexe technique de l'Office fédéral du logement). b) Sur le plan financier, les coûts de construction doivent rester dans les limites fixées par le Service du logement et qui varient en fonction de l'évaluation de leur "valeur d'habitabilité" (est appliquée ici l'ordonnance fédérale du 17 décembre 1986 concernant le coût de construction des nouveaux logements). c) Sur le plan social, les logements doivent permettre aux catégories

de locataires les plus touchés par la pénurie (en priorité les jeunes ménages et les familles, derniers arrivés sur le marché, qui doivent se contenter des logements les plus récents, donc les plus chers) de trouver des appartements à loyer abordable en relation avec leurs possibilités financières. L'équipement des logements doit également répondre aux besoins spécifiques des personnes âgées et des invalides. (...)" Selon l'art. 22 LL, ces exigences doivent être remplies immeuble par immeuble et non par la personne morale requérante. b) L'aide financière à la pierre est une contribution à fonds perdu destinée à diminuer la charge locative de l'immeuble, versée aux propriétaires prévus à l'art. 12 de la loi pour la construction ou la rénovation des logements à loyers modérés, et en principe prévue pour une durée de 15 ans (art. 28 LL). Le RLL en fixe les modalités d'exécution et les conditions d'occupation. En l'espèce, le dossier ne permet pas d'établir si la construction litigieuse satisfait aux exigences telles que rappelées ci-dessus sous lettre a). En effet, l'autorité intimée s'est fondée sur une correspondance du Service des communes et du logement du 14 novembre 2013 pour fonder son refus. Cette correspondance a notamment la teneur suivante : « Nous admettons parfaitement le caractère social et de pure utilité publique de votre fondation. Néanmoins, nous ne pouvons malheureusement pas donner une réponse favorable à votre demande, ce que nous regrettons. En effet, le texte clair de la loi sur le logement, confirmé par la jurisprudence, ne nous permet pas de donner des préavis en vue d'obtenir des exemptions fiscales de la part de l'ACI que pour les immeubles qui sont au bénéfice d'une mesure d'aide prévue par la loi sur le logement. Même si nous délivrions une attestation du caractère social de vos immeubles, l'autorité de décision, en l'espèce l'administration fiscale, ne pourrait pas y donner une suite favorable, les conditions légales d'une exonération n'étant pas remplies. » L'autorité intimée a ainsi admis que faute d'avoir été mise au bénéfice d'une mesure d'aide pour la construction (ou la rénovation) de l'immeuble en cause, la recourante ne pouvait être mise au bénéfice d'une exemption à l'ICI. En d'autres termes, faute d'avoir été mise au bénéfice de l'aide à la pierre, prévue par l'article 28 LL, et dont les conditions d'octroi sont fixées par le RLL, la recourante ne pouvait faire valoir le caractère social de son immeuble.

E. 3

La recourante conteste cette interprétation de la loi, faisant valoir que son immeuble satisfait aux autres exigences prévues par la loi sur le logement et ses dispositions d'application. 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 dégageant 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 139 II 49 consid. 5.3.1 p. 54, 78 consid. 2.4 p. 83; 139 III 78 consid. 4.3 p. 81/82; 138 II 105 consid. 5.2 p. 107/108, 217 consid. 4.1 p. 224, 440 consid. 13 p. 453, 557 consid. 7.1 p. 565/566, et les arrêts cités). b) La loi sur le logement a pour but de promouvoir une politique du logement qui mette à la disposition de la population des habitations adaptées à ses besoins et de favoriser un équilibre démographique satisfaisant des diverses régions du canton (art. 1^{er} al. 1). Pour atteindre ce but, l'action de l'état s'exerce notamment par les mesures financières directes ou indirectes prévues par la loi (art. 8 al. 1^{er} lit. c LL). Parmi ces mesures, comme exposé ci-dessus, figurent d'une part et notamment des mesures d'exonérations fiscales (art. 23 à 26 LL) et d'autre part les mesures dites d'aide à la pierre (art. 28 LL). Or, rien dans le texte de la loi ne fait dépendre la mise au bénéfice d'une exemption fiscale de l'octroi effectif d'une aide à la pierre. La jurisprudence citée par

l'autorité intimée ne le dit pas non plus. Au surplus, la systématique de la loi ne permet pas de déduire un rapport direct entre les articles 23 et 28 LL. Au surplus, comme le relève la recourante, il serait contraire à l'exigence d'efficacité et de maîtrise des finances de refuser à une personne morale le bénéfice de l'exemption en cause au seul motif qu'elle n'aurait pas sollicité l'aide étatique pour construire ou rénover un immeuble. Ainsi, il faut comprendre la jurisprudence précitée et interpréter la loi dans ce sens qu'il faut examiner si l'immeuble en cause satisfait aux exigences techniques, financières et sociales qui permettraient l'octroi d'une aide à la pierre, peu importe que celle-ci n'ait pas été sollicitée par le contribuable.

E. 4

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis et la décision attaquée, annulée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour examiner si l'immeuble de la recourante satisfait aux exigences telles qu'elles ressortent du présent arrêt. Les frais sont laissés à la charge de l'Etat, et la recourante, qui a agi seule, 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.