Urteilskopf

112 Ib 20

5. Arrêt de la IIe Cour de droit public du 20 juin 1986 dans la cause Fondation X. c. Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du canton de Genève (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Befreiung von der direkten Bundessteuer gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. b und Art. 16 Ziff. 2 BdBSt.

1. Eine öffentlichrechtliche Körperschaft des kantonalen Rechts wird von vornherein lediglich auf dem Vermögen besteuert i.S. von Art. 51 Abs. 1 lit. b BdBSt, ohne dass zu prüfen wäre, ob andere Voraussetzungen erfüllt sind (E. 2).

2. Begriff des öffentlichen Zwecks i.S. von Art. 16 Ziff. 2 BdBSt (E. 3).

Regeste (fr):
Exonération de l'impôt fédéral direct. Art. 51 al. 1 lettre b et 16 ch. 2 AIFD.

1. Un établissement de droit public cantonal bénéficie d'emblée de l'art. 51 al. 1 lettre b AIFD sans qu'il soit nécessaire d'examiner si d'autres conditions sont éventuellement remplies (consid. 2).

2. Notion de service public au sens de l'art. 16 ch. 2 AIFD (consid. 3).

Regesto (it):
Esenzione dall'imposta federale diretta. Art. 51 cpv. 1 lett. b, art. 16 n. 2 DIFD.

1. A uno stabilimento di diritto pubblico cantonale è senz'altro applicabile l'art. 51 cpv. 1 lett. b DIFD, senza che occorra esaminare se altre condizioni siano eventualmente adempiute (consid. 2).

2. Nozione di scopo pubblico ai sensi dell'art. 16 n. 2 DIFD (consid. 3).

Erwägungen ab Seite 21

Extrait des considérants:

2. En matière d'impôt fédéral direct, les établissements et corporations de droit public ou ecclésiastique, ainsi que les corporations du droit cantonal (art. 59 CC) ne sont pas imposés sur le revenu, mais uniquement sur la fortune (art. 51 al. 1 lettre b AIFD). En l'espèce, la Fondation, considérée "d'intérêt communal public" par l'art. 27 lettre h de la loi genevoise sur l'administration des communes du 3 juillet 1954, constitue un établissement de droit public cantonal au sens de l'art. 59 CC (cf. EGGER, rem. 3 ad art. 59 CC; GUTZWILER, Schweizerisches Privatrecht, p. 609; KNAPP, Précis de droit administratif, 1982, p. 334, No 1483 ss). A ce titre, la recourante bénéficie d'emblée d'une exonération de l'impôt sur le revenu, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si d'autres conditions sont éventuellement remplies (arrêt du 1er mars 1985 en la cause S., publié

dans Steuerentscheid 1985, B 71.61 No 1, consid. 3; KÄNZIG, Wehrsteuer/Direkte Bundessteuer, 1982, No 8 ad art. 16 AIFD). Sur ce point, la décision attaquée qui confirme la taxation d'un rendement net de 1'352'000 fr. se révèle incorrecte et doit, dès lors, être annulée.

3. a) Outre l'art. 51 AIFD, la recourante se prévaut également de l'art. 16 ch. 2 AIFD qui exonère les communes et les autres corporations et établissements de droit public et ecclésiastique de l'impôt sur la fortune et le revenu qui sont affectés à des services publics. Selon la jurisprudence, l'exonération doit être accordée non seulement lorsque la fortune est directement affectée à des services publics, mais aussi lorsque le revenu qui en découle est utilisé pour de tels services et que l'affectation n'est ainsi qu'indirecte (arrêt S. du 1er mars 1985, consid. 4 in fine; ATF 70 I 42). La question à résoudre

est donc celle de savoir si les biens de la Fondation sont effectivement employés à l'accomplissement d'un service public, que ce soit directement par la réalisation du but statutaire ou indirectement par l'utilisation prévue des revenus ou de l'excédent de liquidation. b) La notion de "service public" selon l'art. 16 ch. 2 AIFD ne doit pas être comprise stricto sensu, mais recouvre toute affectation à des fins publiques, conformément aux textes allemand et italien qui prévoient un champ d'application plus vaste ("... das öffentlichen Zwecken dient", "... servono a scopi pubblici") et que la jurisprudence a déjà eu à définir. Dans deux arrêts de 1944 et 1942 (ATF 70 I 42, ATF 68 I 176), le Tribunal fédéral a considéré comme service public au sens décrit ci-dessus tous les buts englobés dans les tâches ordinaires d'une commune sans qu'il soit nécessaire de déterminer en outre si ces tâches incombent expressément à la corporation publique en vertu de la loi ou si la population les tient en général pour des affaires communales (cf. également KÄNZIG, op.cit., No 9 ad art. 16 ch. 2). Toutefois, dans tous les cas précités, ainsi que dans l'arrêt S. du 1er mars 1985, le problème examiné revenait en réalité à savoir si l'activité en cause répondait à un intérêt public suffisant et non pas si le but poursuivi tombait dans les tâches ordinaires de la commune. Comme le relève à juste titre l'autorité intimée, la notion de service public (au sens d"'öffentliche Zwecke") n'est pas immuable, mais varie en fonction de l'évolution des idées et des besoins. Des tâches nouvelles sont prises en charge par la collectivité publique alors que d'autres sont rendues au secteur privé (cf. arrêt S. du 1er mars 1985, consid. 5). Les communes peuvent ainsi être appelées, en fonction des circonstances, à déployer certaines activités, justifiées par un intérêt public pressant, en dehors du cadre ordinaire de leurs attributions sans que la nature publique de la finalité recherchée puisse être mise en cause. Il serait choquant que pour de telles tâches - notamment celles relevant de la politique du logement - les communes soient soumises à l'impôt fédéral direct alors que pour d'autres, relevant d'un intérêt public moins essentiel, mais entrant dans le cadre ordinaire de leurs attributions, une exonération totale leur est accordée. A quelques détails près, la formulation actuelle de l'art. 16 ch. 2 AIFD remonte à 1915 et figurait à l'al. 6 lettre c de la proposition de la Commission du Conseil des Etats du 11 au 13 mars 1915 relative à l'insertion d'un article dans la Constitution fédérale en vue de la perception, une fois pour toutes, d'un impôt de guerre (BSt. 1915 CE, p. 1 ss).

Acceptée et intégrée à l'art. 3 lettre c de l'arrêté fédéral concernant l'impôt de guerre du 22 décembre 1915 (RO 1915, p. 420) et aux arrêtés successifs concernant des impôts directs de la Confédération, elle n'a, depuis cette date, pratiquement pas subi de modification, ni fait l'objet de délibérations. Or, il faut constater qu'à cette époque, il n'était pas dans l'intention du législateur de limiter l'exonération aux seules situations dans lesquelles la fortune (ou le revenu qui en découle) est affectée aux tâches ordinaires de la commune. La préoccupation

principale à laquelle obéissait l'exigence de l'affectation à un service public consistait à éviter l'exonération des biens dont le produit était versé individuellement par les communes de certains cantons à leurs membres sous forme de répartitions ou de bénéfices spéciaux (BSt. 1915 CE p. 54/55; BLUMENSTEIN, Die Erlasse betreffend die eidgenössische Kriegsteuer, 1916, p. 11, ad art. 3 lettre c). En outre, il s'agissait également de permettre l'imposition dans l'hypothèse où le patrimoine de la corporation publique était utilisé à des fins privées (BSt. 1915 CE 109; CN 364). Par arrêt du 19 décembre 1923 (Revue trimestrielle de droit fiscal suisse, V, p. 14) appliquant l'art. 17 ch. 2 de l'arrêté fédéral concernant un nouvel impôt de guerre extraordinaire du 28 septembre 1920 (RO 1920, p. 684) - qui avait la même teneur que l'art. 3 lettre c précité -, la Commission fédérale de recours a admis l'exonération d'une commune bourgeoise pour les prestations affectées à la sélection du bétail en estimant qu'il s'agissait là d'une tâche qu'elle s'était elle-même donnée et que le but poursuivi était, en général, considéré en Suisse comme public. L'autorité de recours reconnaissait ainsi le caractère public à l'activité en cause quand bien même celle-ci ne figurait pas parmi les tâches ordinaires d'une commune bourgeoise, mais avait simplement été prise en charge par cette corporation publique et répondait, en Suisse, à un but d'intérêt public. Aucun motif particulier ne justifiait de s'écarter de cette jurisprudence conforme à l'idée clairement exprimée par le législateur. Au demeurant, les deux arrêts de 1942 et 1944 ne contiennent aucune motivation à l'appui d'une conception plus restrictive de la notion de service public et en réalité, comme il a déjà été dit précédemment, seule a été examinée la question de la présence d'un intérêt public. Dès lors, il convient de ne plus limiter l'exonération de l'impôt à la fortune affectée aux tâches ordinaires d'une commune; compte tenu aussi bien de la genèse de la

disposition que de l'évolution rapide des devoirs relevant de l'intérêt public dévolus aux communes ou dont ces dernières sont appelées à se charger sous la pression des circonstances, il se justifie de s'en tenir au sens littéral du texte (allemand et italien) et d'accorder l'exonération de l'art. 16 ch. 2 AIFD dans tous les cas où l'affectation de la fortune ou du revenu qui en découle vise un but d'intérêt public. c) Cette interprétation large de l'art. 16 ch. 2 AIFD correspond d'ailleurs à la pratique de la grande majorité des cantons suisses - souvent encore plus souples - telle qu'elle ressort d'une consultation réalisée par le Tribunal de céans en 1984. Au surplus, de lege ferenda, l'art. 62 lettre c du projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (FF 1983 III 349) prévoit que les communes, les paroisses et les autres collectivités territoriales des cantons ainsi que leurs établissements sont exonérés de manière générale de l'impôt; une conception plus large de la notion de service public au sens de l'art. 16 ch. 2 AIFD s'inscrit, par conséquent, dans les tendances actuelles de la législation en matière d'exonération. d) En raison de la pénurie, notoire à Genève, d'appartements spacieux et bon marché, les mesures destinées à accroître le nombre de logements à prix modiques satisfont à l'exigence de l'intérêt public (ATF 111 Ia 26, ATF 106 Ia 412, ATF 102 Ia 376, ATF 100 Ia 337) et contribuent au maintien de la paix sociale et à la lutte contre la hausse du coût de la vie (GRISEL, Traité de droit administratif, p. 346 et les références).

Concrétisées en général par une réglementation de police (interdiction de démolir, limitation du prix de vente des appartements), ces mesures peuvent également se traduire par une politique de subventionnement et d'exonération fiscale telle qu'organisée par les art. 23 et 24 de la loi cantonale générale sur le logement et la protection des locataires du 4 décembre 1977 ou par la constitution d'établissements de droit public chargés de construire eux-mêmes les bâtiments destinés à loger des ménages à revenus modestes (cf. art. 10 à 14 de la loi générale sur le logement). Formant un tout, les différentes mesures prises à tous les échelons de l'Etat s'inscrivent dans le même intérêt public. Il n'est pas contesté qu'en l'espèce, les appartements de la Fondation sont offerts à des conditions sensiblement plus favorables que celles qui sont pratiquées sur le marché libre et que les locataires à revenus modestes ont ainsi pu trouver un logement à des conditions acceptables, excluant tout élément de spéculation. Dès

lors, dans la mesure où le but poursuivi par la Fondation relève d'un intérêt public pertinent, l'exonération prévue à l'art. 16 ch. 2 AIFD doit en principe lui être accordée. e) De plus, contrairement à ce qu'affirme l'Administration fédérale des contributions, on ne peut assimiler l'établissement public recourant aux entreprises privées, propriétaires d'immeubles soumis au régime HLM/HCM. Outre la différence fondamentale tenant à la nature de droit public de la recourante, la durée de l'affectation des immeubles au but d'intérêt public n'est pas la même. Un propriétaire privé n'accepte de construire des habitations à loyers modérés qu'en échange d'un subventionnement et d'une exonération fiscale dégressifs de l'Etat, limités à une période de vingt ans; durant cette période pendant laquelle les loyers sont soumis à la surveillance étatique, des hausses successives permettent de compenser la baisse des prestations de l'Etat (art. 42 de la loi générale sur le logement du 4 décembre 1977), de sorte qu'après seulement quatre ans, les premières augmentations de loyer ont lieu et se poursuivent jusqu'à une adaptation complète au marché libre (art. 42 en relation avec les art. 23 et 24 de la loi). A l'opposé, même si la recourante peut également bénéficier de subventions et d'exonérations (art. 23 et 24 de la loi), ses statuts assurent le maintien de l'exploitation des appartements sous forme d'habitations à loyers modérés et garantissent une affectation durable au but d'intérêt public recherché. En outre, à la différence des entreprises privées, la Fondation ne peut procéder à aucune distribution de ses revenus, mais doit obligatoirement les affecter au but d'intérêt public qui lui est assigné (art. 5 lettre e en relation avec l'art. 2 des statuts). Cela étant, on ne saurait tirer de la présence de bénéfices substantiels dans le compte de pertes et profits que ces sommes ne sont pas utilisées à la réalisation du but social.
Il apparaît par conséquent que, tant du point de vue de la durée de l'affectation des immeubles au but d'intérêt public que de l'utilisation des revenus qui en découlent, la recourante se distingue notablement des entreprises de droit privé de sorte qu'un traitement différencié est justifié. f) Si l'exonération doit en principe être accordée en vertu de l'art. 16 ch. 2 AIFD, il faut cependant examiner en détail les différents immeubles, propriétés de la recourante, pour déterminer s'ils sont effectivement affectés au service public décrit ci-dessus. Sur ce point, faute d'éléments suffisants - l'intéressée n'ayant pas annexé à son recours la liste de ses locataires et un descriptif des immeubles -, le

Tribunal fédéral n'est pas en mesure de statuer sur la base du dossier; il convient dès lors de renvoyer la cause à l'autorité de première instance à qui il appartiendra de constater si des locaux commerciaux ou des appartements de luxe figurent dans la fortune de la Fondation et si, le cas échéant, les revenus qu'ils procurent peuvent encore être considérés comme étant affectés indirectement au but poursuivi.