

TCVS A1 07 74

ACDP du 11 septembre 2007, Bourgeoisie de X. c. CCR

Exonération fiscale des bourgeoisies; impôt sur les gains immobiliers

- Droit transitoire et application de la loi du 9 novembre 2006 abrogeant l'art. 153bis LF (consid. 1a).
- Qualité pour recourir d'une bourgeoisie (consid. 1b).
- Droit transitoire et application des dispositions relatives à l'exonération fiscale des personnes morales de droit public (consid. 2).
- Relation entre l'impôt foncier et l'impôt sur les gains immobiliers (consid. 3).
- Les art. 23 al. 1 lit. c et 56 lit. c LHID sont applicables aux bourgeoisies (consid. 4a).
- Relations de ces dispositions avec le droit cantonal qui exclut, à l'art. 79 al. 2 LF, l'exonération de biens immobiliers provenant de l'aliénation de simples valeurs de placement ou des actifs affectés à une exploitation commerciale (consid. 4b; 5 a-c).
- D'où suit que l'exonération ne peut guère être invoquée que s'agissant de biens directement affectés à des tâches d'intérêt public (consid. 5d).
- Tel n'est pas le cas de terrains à bâtir qu'une bourgeoisie a gérés et vendus comme l'aurait fait un simple particulier (consid. 6).

Steuerbefreiung der Burgergemeinden; Grundstückgewinnsteuer

- Übergangsrecht und Anwendung des Gesetzes vom 9. November 2006, das Art. 153bis StG aufhebt (E. 1a).
- Beschwerdelegitimation einer Burgergemeinde (E. 1b).
- Übergangsrecht und anwendbare Bestimmungen betreffend die Steuerbefreiung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (E. 2).
- Verhältnis zwischen Grundstücksteuer und Grundstückgewinnsteuer (E. 3).
- Für Burgergemeinden sind die Art. 23 Abs. 1 lit. c und 56 lit. c StHG anwendbar (E. 4a).
- Verhältnis dieser Bestimmungen zum kantonalen Recht, das in Art. 79 Abs. 2 StG die Steuerbefreiung von Immobilien vorsieht, die aus der Veräusserung einer einfachen Kapitalanlage oder eines Geschäftsbetriebs herrühren (E. 4b; 5a-c).
- Dies ist nicht der Fall bei Bauland, das die Burgergemeinde wie ein Privater verwaltete und verkaufte (E. 6).

Faits

A. a) Sont seuls exonérés de l'impôt, aux termes de l'article 23 alinéa 1 lettre c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales du canton et leurs établissements, dans les limites fixées par le droit cantonal.

b) En droit valaisan, ces limites sont, pour les personnes morales, fixées à l'article 79 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF; RS/VS 642.1). Dans la version de cette loi postérieure à l'entrée en vigueur (le 1^{er} janvier 2001) de la nouvelle du 27 juin 2000 (BO n° 29 du 21 juillet 2000) et antérieure à l'entrée en vigueur (le 1^{er} janvier 2006) de la nouvelle du 17 juin 2005 (BO n° 28 du 21 juillet 2000), cet article a la teneur suivante :

Art. 79 Exonérations

¹Sont exonérés de l'impôt:

a) la Confédération et ses établissements, dans les limites fixées par la législation fédérale;

b) le canton et ses établissements, dans la mesure où ils poursuivent des buts d'intérêt public dans les limites de la loi cantonale; la Banque cantonale du Valais SA est soumise à tous les impôts cantonaux et communaux selon les règles valables pour les sociétés de capitaux. Elle est exonérée des impôts cantonaux et communaux sur le bénéfice et le capital proportionnellement à la part de capital de la banque détenue par le canton;

c) les communes, les paroisses, les bourgeoisies ainsi que les autres collectivités territoriales du canton et leurs établissements, pour autant qu'ils poursuivent un but d'intérêt public;

d-e) ...

²Les personnes mentionnées à l'alinéa 1 lettres b et c sont cependant soumises aux impôts sur les immeubles qui ne servent pas à la réalisation de leur but directement, mais comme valeurs de placement ou exploitations commerciales ainsi que sur les redevances hydro-électriques; les déductions correspondant à une charge hypothécaire normale de l'immeuble sont autorisées. L'impôt sur le bénéfice est prélevé conformément à l'article 93, l'impôt sur le capital conformément à l'article 100, l'impôt foncier conformément aux articles 101 et 181 et l'impôt sur les gains immobiliers conformément aux articles 44 et suivants.

³...

c) En vertu des articles 44 ss LF, auxquels renvoie l'article 79 alinéa 2 in fine précité, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les bénéfices réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant

partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole (art. 44 al. 1 LF). Le bénéfice imposable est, selon l'article 48 alinéa 1 LF, constitué par la différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement (prix d'acquisition et impenses ou autre valeur s'y substituant). Alors que, dans la version primitive de la LF (aLF; RO/VS 1976, p. 284 ss), l'impôt n'était plus perçu au-delà d'une durée de propriété de vingt-cinq ans (art. 52 al. 2 aLF), ce privilège a été supprimé par la nouvelle susvisée du 27 juin 2000, qui prévoit, au-delà d'une durée de propriété de vingt-cinq ans, un taux d'imposition de 1 % à 3 % selon le montant du gain imposable (art. 51 al. 1 in fine LF).

B. a) Par vente aux enchères publiques volontaires du 9 novembre 2001, la Bourgeoisie de X. a vendu la parcelle n° 350 du cadastre de X., d'une surface de 709 m² (place-jardin de 644 m² et chemin de 65 m²), pour le prix de 568'200 fr.

b) Le 23 juillet 2002, cette même Bourgeoisie a procédé à un acte de modification/division de sa parcelle n° 176 de Y., dont elle a distrait en faveur des nouveaux nos 2886 et 2887 des surfaces de respectivement 299 m² (pré de 280 m² et bois de 19 m²) et 3'226 m² (pré de 2'659 m² et bois de 567 m²). Ces nouveaux fonds ont été vendus à un tiers pour le prix global de 2'649'440 fr. (60 fr. le m² pour la partie bois des deux parcelles, respectivement 600 fr. et 920 fr. le m² pour la partie pré des nos 2886 et 2887).

c) Le 8 mai 2003, la Bourgeoisie de X. a, enfin, distrait et vendu 2100 m² (place-jardin de 1'574 m², bois de 91 m² et chemin de 435 m²) de la parcelle n° 198 de Y. lui appartenant, pour le prix forfaitaire de 1'500'000 fr. La surface ainsi distraite a été rattachée au fonds voisin n° 226.

C. Par décision du 3 novembre 2004, le Service cantonal des contributions (SCC) a soumis les gains provenant de ces aliénations à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers et fixé les montants d'impôt y relatifs à respectivement 12'562 fr. 70, 75'781 fr. 60 et 34'042 fr. 50.

La Bourgeoisie de X. a formé réclamation le 17 novembre 2004, en arguant du principe de l'exonération des bourgeoisies posé par l'article 79 lettre c LF. Le SCC a rejeté cette réclamation le 30 novembre 2004.

D. Saisie d'un recours contre cette décision sur réclamation, la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) l'a rejeté le 20 septembre 2006. Elle a jugé que l'affaire entrerait dans les prévi-

sions de l'article 79 alinéa 2 LF, où sont exceptionnellement assujettis à l'impôt, en dérogation au principe de l'article 79 alinéa 1 lettre c LF, notamment les immeubles bourgeoisiaux non affectés directement au but de la commune bourgeoisiale, mais servant de placement. Les surfaces en l'espèce vendues par la recourante n'étaient en effet, selon la CCR, que marginalement boisées et avaient essentiellement une nature de pré, place ou chemin. L'exploitation forestière dont se prévalait la recourante comme l'un de ses buts ne pouvait donc justifier l'exonération réclamée. Les fonds en cause étaient en réalité, depuis leur classement en zone à bâtir, des terrains à construire vendus comme tels, ce qui en expliquait du reste le prix fort élevé. L'intéressée avait au surplus accepté d'acquitter l'impôt foncier sur les surfaces aliénées, alors même que l'exonération de cet impôt était réglée de la même manière que pour la contribution litigieuse. Aucune des hypothèses d'un remploi en franchise d'impôt (art. 46 LF) n'était par ailleurs réalisée.

E. Contre cette décision qui lui a été communiquée le 19 avril 2007, la Bourgeoisie de X. a recouru devant la Cour de droit public du Tribunal cantonal le 16 mai 2007. Elle conclut, comme précédemment, à l'annulation pure et simple des impositions contestées, avec suite de frais et de dépens. A l'appui de ces conclusions, elle soutient que les parcelles dont sont issus les terrains aliénés font l'objet d'une exploitation forestière correspondant à l'un de ses buts. Elle en veut pour preuve ses comptes 2000 à 2006, qui font état de charges salariales et sociales en rapport avec cette exploitation. Elle conteste en outre que le paiement de l'impôt foncier vaille renonciation au privilège de l'article 79 alinéa 1 lettre c LF. (...)

Droit

1. a) Le prononcé attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} juillet 2007, de la loi du 9 novembre 2006 modifiant le droit judiciaire, qui abroge l'article 153bis LF ouvrant la voie du recours de droit administratif au Tribunal cantonal contre les décisions de la CCR (cf. BO n° 48 du 1^{er} décembre 2006, ch. VII et IX,7 et BO n° 22 du 1^{er} juin 2007, p. 1145). Cet article 153bis LF reste par conséquent applicable à la présente cause.

b) Touchée par le prononcé attaqué comme contribuable, la Bourgeoisie de X. a un intérêt digne de protection à exercer le droit de recours prévu par cette disposition (art. 48 al. 2 et 156 al. 1 de la loi sur les communes du 5 février 2004; RS/VS 175.1).

c) Au surplus, régulièrement formé (art. 78 let. a, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1, 46 et 48 de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives - LPJA; RS/VS 172.6), le recours est recevable.

2. Selon la jurisprudence du Tribunal cantonal, les affaires fiscales doivent être jugées selon le droit en vigueur au moment où se sont produits les faits qui les ont déterminées (RVJ 2002, p. 95, consid. 3a). Ces faits remontent ici aux années 2001 à 2003, de sorte qu'est applicable le droit alors en vigueur ce qui concerne l'exonération des personnes morales (cf. let. Aa ci-dessus).

3. Institués par des dispositions distinctes (art. 101 LF et 44 ss LF), l'impôt foncier et l'impôt sur les gains immobiliers ont des objets différents, quand bien même le régime d'exonération est, pour les personnes morales, le même dans les deux cas (art. 79 LF). Faute d'identité quant à l'objet du litige, l'autorité de chose jugée de décisions d'assujettissement de la recourante au premier impôt ne s'étend pas au second (cf. F. Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2^e éd., p. 322/323). C'est à bon droit dès lors que cette recourante soutient que l'acceptation d'impositions au titre de l'impôt foncier ne lui est pas opposable dans le présent litige relatif à l'impôt sur les gains immobiliers.

4. a) Les bourgeoisies valaisannes ont qualité d'«autres collectivités territoriales» dans l'acception de l'article 56 lettre c de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) et également par conséquent, en application du principe de l'harmonisation fiscale, dans celle de la disposition similaire de l'article 23 alinéa 1 lettre c LHID (cf. ATF 125 II 177 et RDAF 2000 II 398; M. Greter, in Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, n° 10 ad art. 23 LHID; cf. ég. arrêt du Tribunal administratif fribourgeois 4F 05 110 et 4F 05 116 du 7 juillet 2006 concernant l'exonération des bourgeoisies fribourgeoises).

b) L'exonération de la collectivité territoriale communale qu'est la bourgeoisie recourante pour la vente des immeubles en cause n'est cependant possible que dans les limites cantonales par ailleurs réservées à l'article 23 alinéa 1 lettre c LHID. Il faut, autrement dit, que ces immeubles aient été directement affectés à la réalisation du but de la bourgeoisie de X., ce qui est exclu dans le cas où ceux-ci sont de simples valeurs de placement (art. 79 al. 2 LF).

5. a) L'article 3 de la loi sur les bourgeoisies du 28 juin 1989 (RS/VS 175.2) définit comme il suit le but des communes bourgeoisiales :

Art. 3 Tâches

Les communes bourgeoisiales:

1. octroient, dans le cadre de la législation, le droit de bourgeoisie et la bourgeoisie d'honneur ;

2. assument la gestion du patrimoine bourgeoisial en assurant l'entretien et l'exploitation des propriétés bourgeoisiales ;

3. encouragent et soutiennent dans la mesure de leurs moyens les œuvres d'intérêt général. Pour l'accomplissement de ces tâches et dans le respect de leur autonomie, les communes municipales et bourgeoisiales s'efforcent de coordonner leurs activités.

b) Postérieure à la loi sur les bourgeoisies, la loi sur les communes du 5 février 2004 (RS/VS 175.1) dispose, à son article 48 alinéa 1, que la commune bourgeoisiale (ou bourgeoisie) est organisée de la même façon que la commune municipale, en vue de la sauvegarde des intérêts des bourgeois et de l'accomplissement des tâches suivantes, prévues à son article 49 :

Art. 49 Attributions

¹ Les attributions de la commune bourgeoisiale sont les suivantes:

- a) l'octroi du droit de bourgeoisie ;
- b) l'octroi de la bourgeoisie d'honneur ;
- c) la tenue du rôle des bourgeois ;
- d) la gestion de ses biens ;
- e) l'accomplissement des services et la prestation des contributions fixées par les lois spéciales ;
- f) la réalisation, dans la mesure de ses moyens, d'œuvres d'intérêt public.

² ...

c) Tant la loi sur les bourgeoisies (art. 3 ch. 2) que la loi sur les communes (art. 49 al. 1 let. d) mettent ainsi la gestion des biens bourgeoisiaux au nombre des tâches bourgeoisiales. Que la gestion des biens-fonds bourgeoisiaux soit ainsi une tâche bourgeoisiale ne saurait toute-

fois signifier que la vente de tels biens conduise automatiquement à une exonération de l'impôt sur les gains immobiliers, puisqu'il résulte de l'article 79 alinéa 2 LF qu'une telle opération est au contraire soumise à cet impôt lorsqu'elle porte sur des «valeurs de placement» ou des actifs affectés à une exploitation commerciale. L'exonération n'intervient donc que dans les autres cas, où les immeubles sont réputés servir «directement» au but de la collectivité bourgeoisiale. La LF ne définit cependant pas en quoi doit consister cette affectation directe.

d) Ayant à interpréter des dispositions du canton de Bâle-Ville refusant à la Confédération, dans des termes similaires à ceux de l'article 79 alinéa 2 LF, l'exonération d'un impôt sur les plus-values pour les immeubles de régies fédérales ne servant pas directement à des buts d'utilité publique, le Tribunal fédéral a retenu que, lorsqu'une collectivité publique participe à la vie économique sur le même pied que les particuliers, elle ne peut se prévaloir de dispositions qui la libèrent d'obligations fiscales en raison de ses tâches de service public. Cela la mettrait non seulement en contradiction avec le but légal de l'exonération, mais fausserait de surcroît la concurrence en défavorisant les tiers non exonérés (arrêt du Tribunal fédéral 2P.283/1999 du 13 juin 2000, consid. 5b/bb).

6. a) Selon les indications cadastrales, les terrains vendus en 2001, 2002 et 2003 par la Bourgeoisie de X. étaient déjà sa propriété en 1912, lors de l'entrée en vigueur du code civil fédéral. Il ressort également de ces indications que les surfaces vendues en 2002 et 2003, qui représentent l'essentiel des surfaces cédées, étaient issues d'anciennes parcelles (cf. let Bb et Bc ci-dessus) en grande partie boisées. On peut donc admettre, avec la recourante, que les fonds d'origine ont essentiellement servi à la tâche bourgeoisiale qu'est l'exploitation forestière.

b) Ce constat ne s'appliquait cependant plus, en 2001, 2002 et 2003, aux parties de ces fonds aliénées par la recourante. Celles-ci étaient en effet devenues des terrains à bâtir, qui ont pour l'essentiel été vendus comme tels et non comme forêts, ainsi qu'il appert des indications cadastrales : la parcelle n° 350 de 709 m² aliénée en 2001, consistant exclusivement en place-jardin et chemin, a été vendue à plus de 800 fr. le m². D'une surface globale de 3'525 m², les nos 2886 et 2887 cédés en 2002 ne sont que faiblement boisés (586 m²) et ont, pour la partie pré de 2'939 m², été vendus pour 600 fr. (n° 2886) et 920 fr. le m² (n° 2887). La surface de 2'100 m² vendue en 2003 à plus de 700 fr. le m² ne comporte, enfin, que 91 m² d'aire boisée.

c) S'il est vrai, comme le soutient la recourante, que les terrains vendus en 2002 et 2003 ont été détachés de vastes parcelles en grande partie boisées, les parties vendues ne l'étaient cependant, comme on vient de le voir, que dans une faible mesure. Elles ne pouvaient donc pour l'essentiel être affectées, à l'époque ici déterminante, au but d'utilité publique qu'est pour la bourgeoisie l'exploitation forestière. Il apparaît, au contraire, qu'elles ont été cédées en qualité de terrains à bâtir, comme l'attestent non seulement leur prix de vente élevé, mais également l'inclusion dans chacun des actes de vente d'une condition relative à leur classement en zone à bâtir (cf. respectivement condition 11, 9 et 7 des actes des 9 novembre 2001, 23 juillet 2002 et 8 mai 2003). On ne saurait, dans ces circonstances, admettre que la gestion des terrains aliénés par ces actes relevait, du moins depuis leur classement en zone à bâtir, d'une tâche bourgeoise de service public. On doit au contraire considérer que ceux-ci étaient devenus pour la Bourgeoisie de X., dès ce classement, des «valeurs de placement» dans l'acception de l'article 79 alinéa 2 LF, l'intéressée ayant eu à leur égard le comportement d'un particulier intervenant sur le marché immobilier pour retirer le meilleur prix possible d'éléments de son patrimoine. En application de la jurisprudence résumée sous considérant 5d ci-avant, elle tombe par conséquent dans les prévisions de l'article 79 alinéa 2 LF, qui, en pareil cas, soumet exceptionnellement le bénéfice à l'impôt sur les gains immobiliers défini aux articles 44 ss LF. La solution contraire reviendrait à fausser la concurrence au détriment des tiers non exonérés de la taxe, au mépris du principe de l'égalité de traitement garanti par l'article 8 Cst. fédérale.

7. a) C'est à bon droit dès lors que la précédente autorité a confirmé la taxation arrêtée de ce chef par le SCC. Le recours contre cette confirmation doit, partant, être rejeté.

b) La bourgeoisie recourante ayant agi dans la défense de ses intérêts patrimoniaux, l'issue du recours entraîne pour elle la charge des frais (art. 89 al. 1 et al. 4 LPJA), consistant en un émolument de justice, ainsi que le refus des dépens (art. 91 al. 1 a contrario LPJA).