

FR_GERICHTE 607 2017 43 vom 22. August 2018

FR Kantonsgericht, 2018-08-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2017_43

FR: FR_GERICHTE 607 2017 43 du 22 août 2018

IT: FR_GERICHTE 607 2017 43 del 22 agosto 2018

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Liegenschaftssteuer

Erwägungen

E. 1.1

En application de l'art. 42 al. 1 et 2 de la loi fribourgeoise du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1), la facture litigieuse est susceptible d'une réclamation à l'autorité communale, et la décision sur réclamation de l'autorité communale est sujette à recours directement au Tribunal cantonal. Quant à la procédure, elle est régie par les dispositions de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit et, pour le surplus, par le code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) (voir art. 42 al. 3 LICO).

E. 1.2

Le recours, déposé les 19 octobre 2017 contre une décision sur réclamation adressée à la société le 13 septembre 2017, l'a été dans le délai et les formes légales et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable en la forme.

E. 1.3

vertu des art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000.-, comme en l'espèce.

E. 2.1

Sous le titre "Contribution immobilière", l'art. 13 al. 1 LICO dispose que les communes peuvent prélever une contribution sur les immeubles sis sur leur territoire, à un taux proportionnel unique et sans défalcation de dette, sur la base de leur valeur fiscale. Le taux ne peut dépasser 3‰ (al. 2). La contribution immobilière est due par le propriétaire ou l'usufruitier inscrit au registre foncier le 1er janvier de la période fiscale. Elle est calculée sur la valeur fiscale fixée au 31 décembre de l'année civile précédant la période fiscale (al. 3).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 607 2017 43

E. 2.2

Selon une jurisprudence constante de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière fiscale, reprise par la Cour fiscale du Tribunal administratif dans un arrêt 4F 97 165

du 26 mars 1999 (publié in RFJ 1999 p. 169 ss consid. 2a; voir aussi arrêt TA FR 4F 04 72 et 74 du 8 avril 2006 consid. 2b publié in RFJ 2005 p. 151 ss ainsi que l'arrêt TC FR 604 2014 91 et 604 2015 48 du 7 mars 2016 consid. 3a publié à l'adresse <https://publicationtc.fr.ch>), la contribution immobilière est un impôt spécial sur la fortune. En tant qu'impôt réel ou d'objet (« Objektsteuer »), elle ne prend pas en considération la capacité contributive de l'assujetti, contrairement aux impôts personnels ou subjectifs (« Subjektsteuern ») tel notamment l'impôt ordinaire sur la fortune. La contribution immobilière frappe donc les immeubles sans déduction des dettes et répond à des règles qui lui sont propres. Certes, l'existence de cette contribution a été justifiée par les services que la commune rend aux propriétaires d'immeubles par ses canalisations, ses routes, etc. ainsi que les dépenses d'entretien que ces services lui occasionnent. Cette justification matérielle ne lui enlève cependant pas son caractère d'impôt proprement dit, puisque précisément - contrairement aux contributions causales - sa perception ne dépend d'aucune contre-prestation directe de la collectivité publique.

E. 3.1

La norme d'exonération de l'art. 65 de la loi du 20 décembre 1957 sur les chemins de fer (LCdF; RS 742.101) dont la recourante entend bénéficier, a la teneur suivante : "Les infrastructures mentionnées à l'art. 62, al. 1 et 2, sont exonérées de l'impôt immobilier communal et cantonal". Cette norme a été modifiée par la loi du 20 mars 2009 sur la réforme des chemins de fer 2 pour garantir l'égalité de traitement de toutes les entreprises : toutes les installations et tous les équipements de l'infrastructure sont désormais exemptés de l'impôt cantonal et communal sur les immeubles. Jusque là, seul l'art. 21 al. 1 de la loi du 20 mars 1998 sur les Chemins de fer fédéraux (LCFF; RS 742.31) le prévoyait tout en précisant que l'exonération ne concernait pas les immeubles non nécessaires à l'exploitation (Message complémentaire sur la réforme des chemins de fer 2 (Révision des actes normatifs concernant les transports publics) du 9 mars 2007 in FF 2007 p. 2517, 2579; voir aussi arrêt TF 2C_583/2016 du 1er décembre 2017 consid. 3.5). L'art. 62 al. 1 LCdF dispose que l'infrastructure comprend toutes les constructions, installations et équipements qui doivent être utilisés en commun dans le cadre de l'accès au réseau, notamment : a. les voies; b. les installations d'alimentation en courant, notamment les sous-stations et les redresseurs de courant; c. les installations de sécurité; d. les installations d'accueil; e. les gares de triage ainsi que les installations de réception et de formation des trains; f. les installations publiques de chargement, constituées de voies et de places de chargement permettant le transbordement autonome et indépendant de marchandises (voies de débord); g. les véhicules moteurs de manœuvre dans les gares de triage; h. les bâtiments de service et les locaux nécessaires à l'entretien et à l'exploitation de l'infrastructure visée aux let. a à g".

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 607 2017 43 Quant à l'al. 2 de cette disposition, il précise que l'infrastructure peut également comprendre les constructions, les installations et les équipements liés à l'exploitation de l'infrastructure mais qui ne font pas l'objet de l'accès au réseau. Il s'agit notamment : a. des installations destinées à l'entretien journalier du matériel roulant; b. des centrales électriques et des lignes de transport; c. des installations de vente; d. des locaux des entreprises accessoires; e. des locaux de service des entreprises de transports ferroviaires; f. des logements de fonction; g. des grues et des autres engins de transbordement dans les voies de débord; h. des installations de transbordement pour le transport des marchandises, y compris les voies de grue et de chargement.

E. 3.2

La réforme des chemins de fer 2 a également entraîné la modification de l'art. 23 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14). Cette disposition prévoit que sont exonérées "les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération".

E. 3.3

En tant qu'impôt spécial sur la fortune, la contribution immobilière est aussi visée par l'exonération prévue à l'al. 1 let. j de l'art. 23 LHID. Elle est également un impôt immobilier communal au sens de l'art. 65 LCdF. L'autorité intimée semble soutenir que l'art. 2 al. 5 LICO autorise le prélèvement de la contribution litigieuse. Selon cette disposition, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique ainsi que les personnes morales qui visent des buts culturels dans le canton ou sur le plan suisse sont assujetties à la contribution immobilière pour leurs immeubles non affectés à leur but conformément à l'article 13. Il importe de relever d'emblée que l'art. 65 LCdF et l'art. 23 al. 1 let. j LHID constituent des normes de droit fédéral qui l'emportent sur les dispositions d'assujettissement à la contribution immobilière de la LICO en vertu du principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 Cst. féd.). C'est donc bien sur la base du droit fédéral qu'il convient d'examiner si la recourante doit s'acquitter de la contribution immobilière pour l'appartement qu'elle loue à une famille dans le bâtiment de la gare de A. _____-C. _____.

E. 4.1

Cela étant, il convient d'examiner si la recourante peut être exonérée de la contribution immobilière litigieuse parce que l'appartement en cause - auquel l'autorité intimée refuse la qualification d'infrastructure dans la mesure où il n'est plus affecté à l'exploitation de l'infrastructure ferroviaire - remplit les conditions du lien nécessaire avec l'activité concédée de construction et d'exploitation d'infrastructure ferroviaire. Dans son calcul de la contribution immobilière en cause,

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 607 2017 43 l'autorité intimée s'est fondée non pas sur la valeur fiscale de la totalité de l'article bbb, mais seulement sur celle de l'appartement loué dans la gare. Elle a ainsi considéré, en se fondant sur les listes des annexes II et III jointes à la circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 2 décembre 2011 relative à l'imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires (ci-après : circulaire no 35), que ce bien n'a pas de lien nécessaire avec l'activité concessionnaire de la recourante. Or, de l'avis de la recourante, la circulaire no 35 s'oppose à un tel partage au motif que les biens fonciers du secteur de l'infrastructure ont toujours une relation nécessaire avec l'activité relevant de la concession.

E. 4.2

Édictée dans le but de définir les applications pratiques de la nouvelle norme d'exonération de l'impôt sur le bénéfice des entreprises de transport concessionnaires, la circulaire no 35 opère sous le ch. "2.9. Biens fonciers", une distinction fondamentale entre les biens fonciers du secteur des transports et ceux du secteur de l'infrastructure. Ces derniers sont toujours

exonérés : "les biens fonciers du secteur de l'infrastructure (pas de partage de la valeur) sont exonérés de l'impôt car ils ont toujours une relation nécessaire avec l'activité relevant de la concession (Liegenschaften der Sparte Infrastruktur (keine Wertzerlegung) sind steuerbefreit, da sie immer über eine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit verfügen)". Ce n'est que pour le secteur des transports que les biens fonciers - ou les éléments de ces biens (ce qui suppose alors un partage de valeur) - doivent présenter un lien nécessaire avec l'activité relevant de la concession pour être exonérés. L'annexe III jointe à la circulaire no 35 précise certes que les appartements font partie des éléments de biens fonciers n'ayant pas de relation nécessaire avec l'activité relevant de la concession et devant donc être assujettis à l'impôt. Cette annexe ne vise toutefois que les biens fonciers du secteur des transports contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée. Les circulaires, notices et autres documents du genre émis par les autorités administratives constituent des instructions de service générales et abstraites, et par conséquent leurs destinataires formels ne sont (que) les organes d'exécution de l'administration publique. Pour ces personnes, les ordonnances administratives sont contraignantes, lorsqu'elles ne sont manifestement pas contraires à la Constitution ou aux lois. Au contraire, les justiciables et les tribunaux demeurent en dehors du cercle des destinataires. En ce qui les concerne, les ordonnances administratives représentent des prises de position de la part des autorités - administratives juridiquement non contraignantes concernant l'interprétation et l'application de certaines dispositions légales pertinentes (arrêt TF 2C_873/2014 du 8 novembre 2015 consid. 3.4.1 traduit in RDAF 2016 II 430 et références citées). Il convient donc d'examiner si le régime fiscal que la circulaire no 35 réserve aux biens fonciers du secteur de l'infrastructure est conforme à l'art. 23 al. 1 let. j LHID.

E. 4.3

Lors de l'adoption de l'art. 65 LCdF, le législateur a proposé, sous le point "1.2.2.3 Assujettissement à l'impôt" du Message du 9 mars 2007 précité (FF 2007 p. 2517ss, 2538) d'adapter le droit ad hoc "de manière que : - l'activité concessionnaire bénéficie d'une exonération fiscale intégrale touchant l'infrastructure ferroviaire, ainsi que le transport public des voyageurs (soumis à l'horaire) de tous les modes de transport; - les entreprises accessoires et les biens-fonds qui n'ont pas de lien nécessaire avec l'entreprise concessionnaire, restent assujetties à l'impôt;

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 607 2017 43 - les biens-fonds figurant au bilan de l'infrastructure soient aussi exemptés de l'impôt sur les immeubles". S'agissant en particulier de la LHID, le message précité expose que "Des incertitudes pourraient surgir à propos de l'étendue du domaine exonéré d'impôt. La formulation du texte de loi permet, à l'inverse, de conclure que les services accessoires et les biens-fonds qui sont nécessairement liés à l'exploitation sont aussi entièrement exonérés d'impôt. Compte tenu de la prescription selon laquelle le bénéfice librement disponible est entièrement imposé, on peut délimiter le domaine exonéré de la manière suivante: un bien-fonds ou un service accessoire est exonéré dans la mesure où il en résulte un gain dans le compte par secteur du domaine concessionnaire. Si, en revanche, un bien-fonds ou un service accessoire ne fait pas partie du compte du secteur concessionnaire, il n'y a pas de «lien nécessaire» avec l'activité concessionnaire. On peut éviter ainsi les formalités conflictuelles lorsqu'il s'agira de traiter en pratique un bien-fonds particulier. Outre leur affectation ferroviaire, les bâtiments des gares servent souvent à d'autres objectifs – qui ont toujours un lien avec l'exploitation ferroviaire (Insbesondere Bahnhofsgebäude dienen neben ihrem

bahnbetrieblichen Zweck oft weiteren, – aber durchaus in einer notwendigen Beziehung zum Bahnbetrieb stehenden – Nutzungen (z.B. Kioske, Bahnhofläden, Dienstwohnungen, BBl 2007 S. 2681 ss, 2734). Il s'agit, par exemple, des kiosques, des magasins, des logements de service [art. 2 let. f OCEC et annexe II de la circulaire no 35]. Les loyers tirés de ces utilisations contribuent à réduire les coûts non couverts de l'exploitation de l'infrastructure. Si l'on instaurait ici un nouvel assujettissement à l'impôt, la contribution de couverture des coûts de l'infrastructure serait réduite et la Confédération devrait assumer des surcoûts considérables au titre de l'indemnité. C'est pourquoi l'exonération fiscale des biens-fonds des gares doit être conservée dans son ensemble" (FF 2007 p. 2517, 2569).

E. 4.4

Il ressort de ce qui précède que le législateur a clairement voulu exonérer les biens-fonds du secteur de l'infrastructure, et en particulier les biens-fonds des gares, dans leur ensemble, dès lors qu'ils figurent dans les comptes du domaine concessionnaire. C'est pourquoi la circulaire no 35 est conforme à l'art. 23 al. 1 let. j LHID lorsqu'elle prévoit qu'il n'y a pas de partage de valeur pour les bâtiments ou partie de bâtiment qui n'ont pas uniquement une affectation ferroviaire car ils ont toujours un lien avec celle-ci. Les annexes II et III de la circulaire no 35, qui servent à distinguer les biens ayant une relation nécessaire avec l'activité relevant de la concession de ceux qui n'ont pas une telle relation, ne sont par conséquent d'aucun secours à l'autorité intimée. Celle-ci ne conteste pas que la gare en cause sert toujours à l'accueil des voyageurs. Elle ne conteste pas non plus que ce bâtiment fait partie d'un immeuble figurant dans les comptes de la recourante. Cette dernière dispose d'une concession dans le domaine de la construction et de l'exploitation d'infrastructures ferroviaires depuis que l'ancienne société des TPF a réparti ses activités en constituant des sociétés distinctes le 17 avril 2015 pour "séparer les activités propres au transport de voyageurs, aux infrastructures et à l'immobilier", et ses comptes sont présentés avec le rapport de gestion à l'Office fédéral des transports (art. 3 al. 1 et 3 OCEC) qui les vérifie sous l'angle du droit des subventions (art. 6 OCEC). L'on notera à cet égard qu'elle doit respecter les différentes exigences de l'OCEC quant à la présentation de ses comptes. Par conséquent, l'appartement situé dans la gare de A. _____-C. _____, qui fait partie d'un bien-fonds figurant dans les comptes d'une société concessionnaire dans le domaine des infrastructures, ne doit pas être détaché de ce bien-fonds pour fonder un nouvel assujettissement à l'impôt. il conserve un lien nécessaire avec l'activité relevant de dite concession indépendamment de la

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 607 2017 43 qualité de ses locataires, les autres affectations des gares visées par le législateur telles que les logements de service étant citées à titre d'exemple.

E. 5.1

Sur le vu de ce qui précède, le recours est admis.

E. 5.2

Conformément à l'art. 131 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent toutefois pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause.

E. 5.3

En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'autorité intimée dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est donc pas perçu de frais. le Président prononce : I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 13 septembre 2017 et la facture du 29 juin 2017 sont annulées. II. Il n'est pas perçu de frais. III. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 22 août 2018/eri
Le Président : La Greffière-rapporteure :

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