

NE_GERICHTE CDP.2009.387 vom 3. Mai 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-05-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2009.387

FR: NE_GERICHTE CDP.2009.387 du 3 mai 2011

IT: NE_GERICHTE CDP.2009.387 del 3 maggio 2011

Erwägungen

E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. b) En raison de l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2011 de la nouvelle loi d'organisation judiciaire neuchâteloise, le recours, adressé au Tribunal administratif, est devenu de la compétence de la Cour de droit public. En effet, selon l'article 83 OJN, les causes pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi devant les anciennes autorités judiciaires sont attribuées aux nouvelles autorités selon leurs compétences. Dès l'entrée en vigueur de la nouvelle organisation judiciaire, la Cour de droit public a organiquement succédé au Tribunal administratif (art. 47 OJN).

E. 2

A titre principal, la recourante soutient que les immeubles litigieux sont des immeubles d'exploitation dans la mesure où ils sont affectés à une activité commerciale par une des coopératives qu'elle regroupe et à laquelle elle les loue. Indirectement, elle considère que c'est elle-même qui exerce par ce biais une activité commerciale. a) Une personne morale détient un immeuble de placement lorsqu'elle n'affecte pas ce bien directement à l'exercice de son activité, soit à l'exploitation (Paschoud, in: Commentaire romand de la LIFD, N. 10 ad art. 52 LIFD). Un tel bien doit cependant être qualifié d'immeuble d'exploitation lorsque le contribuable qui en est propriétaire y exerce toute ou partie de son activité, créant ainsi, lorsque l'immeuble se trouve en-dehors du canton du siège, un établissement stable. L'existence d'un tel établissement stable peut être reconnue lorsqu'une installation fixe d'affaires permet - en tout ou en partie - l'exercice des activités de cette entreprise (Paschoud, op. cit., N. 31 ad art. 4 LIFD notamment). Dans son arrêt du 2 mars 2005, cité par le Tribunal fiscal, le Tribunal fédéral a considéré que la notion d'entreprise en relation avec une imposition périodique (impôt sur le capital et le bénéfice, respectivement imposition minimale) devait manifestement être interprétée plus restrictivement que dans le cadre d'une restructuration, où il s'agissait d'un report unique de l'imposition. Il a considéré que l'approche retenue par le canton concerné (en l'occurrence Appenzell Rhodes-Intérieures) était défendable lorsqu'il considérait comme immeuble de placement celui détenu par une société immobilière qui n'y exerçait pas elle-même son activité de management immobilier, mais le louait à sa société-mère. Cette location n'engendrait pas la création d'un établissement stable du propriétaire dans le canton de situation de l'immeuble ; de façon plus générale, la location immobilière à un tiers, même s'il s'agit de la société-mère, n'a pas pour effet de qualifier l'immeuble loué comme immeuble d'exploitation (Tribunal fédéral, arrêt du 02.03.2005 [2P.323/2004] cons. 2.2). b) La recourante n'indique pas de motifs convaincants pour s'écarter de cette jurisprudence. Une fédération de coopératives, organisée elle-même sous la forme d'une coopérative au sens des articles 921 ss CO, reste une société indépendante de celles qui la constitue (art. 921 CO). Il y a bien indépendance juridique entre les sociétés coopératives qui se fédèrent pour

constituer une nouvelle coopérative - qui devient la Fédération X. - et cette dernière. La situation est dès lors comparable à celle d'une société anonyme dont les actions sont détenues par une autre société, la société-mère. On ne voit, dans l'un et l'autre des cas, pas de motifs de ne pas tenir compte de la personnalité juridique de chaque entité. Dans une telle situation, l'entreprise exploitée par l'une des entités juridiquement indépendantes ne devient pas l'entreprise de la deuxième entité. Ainsi, l'immeuble détenu par la Fédération X., qu'elle loue à une autre société coopérative, peu importe l'activité exercée par cette dernière, se limite à la conclusion d'un bail, portant sur la mise à disposition des locaux contre paiement d'un loyer. Il s'agit typiquement d'une situation où l'immeuble est utilisé à des fins de placement, soit en vue de réaliser un rendement. Pour la société anonyme – en cause dans l'arrêt du Tribunal fédéral précité – comme pour la société coopérative, la détention de l'immeuble fait partie de son but social au sens large et cela n'est nullement nié en l'espèce. Cela reste cependant sans impact sur l'utilisation effective de l'immeuble, qui dans le cas particulier reste celui d'un placement, non affecté à l'exploitation. Certes, la possibilité pour le contribuable et l'autorité fiscale de revoir d'une période fiscale à l'autre, la qualification juridique d'une situation n'exclut pas un changement de qualification durant l'année 2004 ; il aurait toutefois fallu que les conditions matérielles d'une autre qualification – soit en l'espèce l'exercice d'une entreprise par le contribuable dans les immeubles litigieux – existent, ce qui n'est pas le cas. Le premier grief de la recourante doit dès lors être rejeté, avec pour conséquence que le mode de répartition, soit la méthode objective et non pas l'attribution de quote-parts (Paschoud , op. cit., N. 10 ad art. 52 LIFD), ne saurait être critiqué.

E. 3

Dans son argumentation subsidiaire, la recourante soutient qu'en admettant que les immeubles litigieux constituent des immeubles de placement, il conviendrait de la mettre au bénéfice de la réduction pour participations également pour le bénéfice immobilier. Par ailleurs, les principes de l'interdiction de la double imposition intercantonale et de l'imposition selon la capacité contributive imposent de déduire des rendements immobiliers les pertes d'exploitation réalisées dans le canton du siège. Selon l'article 28 LHID dans sa version en vigueur en 2004, repris en droit cantonal aux articles 95 et 96 LCdir , lorsqu'une société de capitaux ou une société coopérative possède 20 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou une participation représentant une valeur vénale d'au moins 2 millions de francs, l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des participations et le bénéfice net total. Le rendement net des participations correspond au revenu de ces participations diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de 5 % destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que d'autres frais économiquement assimilables à des intérêts passifs. Au vu du texte clair de la disposition légale fédérale, qui s'impose en droit cantonal (art.1 al.1 LHID) et que le tribunal doit appliquer en raison de l'article 190 Cst. féd., la réduction pour participations n'entre en ligne de compte que pour des bénéfices provenant de participations. Elle est exclue pour des rendements immobiliers. Cela découle du reste de l'essence même du système de la réduction pour participations, qui vise à éviter la triple imposition économique (Duss / von Ah / Rutishauser , in Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), n.115 ad art.28 LHID: « Das StHG lässt Grundeigentum dagegen für die Kantone zwingend zu, verlangt

aber die Besteuerung der Liegenschaftenerträge zum ordentlichen Tarif, weil Liegenschaftenerträge keiner Mehrfachbelastung unterliegen. » ; aussi Berdoz , in Commentaire romand de la LIFD, N. 1 et 11 ad art. 69 LIFD ; Höhn / Mäusli , Interkantonaies Steuerrecht, 2000, p.408). Or celle-ci n'existe pas pour des rendements immobiliers produits par des immeubles détenus en propriété directe.

E. 4

Reste dès lors la question de savoir si la jurisprudence relative aux pertes de répartition intercantonale peut avoir pour conséquence qu'un bénéfice total positif doit être réparti entre les différents fors fiscaux de manière à ce qu'un for immobilier spécial résorbe une partie des pertes enregistrées dans d'autres cantons, pertes réalisées sur le seul résultat d'exploitation, les résultats nets de participations et d'immeubles étant plus élevés que le résultat d'exploitation. Dans son considérant 5, le Tribunal fiscal a résumé l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'élimination des pertes de répartition en matière intercantonale. Il convient de s'y référer sans en paraphraser les détails. En substance, on en retiendra que sur le principe, le capital et le bénéfice, tout comme le gain en capital provenant des immeubles de placement, sont imposables exclusivement dans le canton de situation de l'immeuble. Celui-ci doit cependant tenir compte d'une éventuelle perte d'exploitation, respectivement de l'excédent de frais d'acquisition du revenu au for fiscal principal, soit dans le canton du siège. Une limite est ainsi mise à la compétence d'imposer du canton du lieu de situation de l'immeuble dans la mesure où il doit prendre en compte la situation de l'entreprise, ou de la personne physique, et sa capacité contributive. Dans toute la mesure du possible, les pertes de répartition doivent être évitées (ATF 132 I 220 , notamment 227 cons. 5). Contrairement à ce que soutient la recourante, la taxation litigieuse ne conduit pas à ce qu'une partie des pertes ne serait pas prise en compte pour compenser un bénéfice, occasionnant ce que l'on qualifie de « perte de répartition ». En effet, la perte d'exploitation diminue le bénéfice imposable global, qui reste positif. Il n'y a donc pas d'excédent de pertes, qui n'est attribué à aucun canton. On ne se trouve dès lors pas dans la situation d'une perte de répartition au sens de la jurisprudence précitée. Celle-ci se produit lorsqu'un excédent de pertes ne trouve pas de bénéfice à compenser, alors même que d'autres cantons imposent un bénéfice positif. Dans une telle situation, il y a surimposition puisque globalement, il y a plus de bénéfices imposés que réellement réalisés. Or, le bénéfice total imposable de la Fédération X. en 2004 s'élevait à 56'094'915 francs, correspondant à l'addition des rendements nets de participations et d'immeubles, sous déduction de la perte d'exploitation. Dans la mesure où le rendement de participations attribué au siège de la Fédération X., est plus élevé que le résultat négatif d'exploitation, également affecté au siège, l'attribution exclusive du rendement immobilier au lieu de situation de l'immeuble, soit 3'287'600 francs dans la décision de taxation puis 2'470'100 francs suite à la réclamation, n'induit pas une perte de répartition. En effet, la perte d'exploitation est entièrement absorbée par d'autres rendements attribués au siège de la société. La recourante confond à cet égard une imposition globale plus défavorable en raison des différents taux d'imposition cantonaux avec la perte de répartition. La charge fiscale globale supérieure résulte de son organisation et non pas des méthodes de répartition tendant à éviter la double imposition intercantonale. En d'autres termes, il n'y a pas, entre les cantons de Zurich et de Neuchâtel, un bénéfice qui se trouverait imposé dans un canton, en l'occurrence celui de Neuchâtel, alors que celui de Zurich enregistrerait un excédent de pertes. De ce point de vue, la jurisprudence invoquée ne peut être appliquée à la situation du cas d'espèce et il n'y a pas de violation des principes d'égalité de traitement et d'imposition

selon la capacité contributive. La méthode de calcul que propose du reste la recourante est tout à fait insolite et ne correspond pas à celle retenue par la jurisprudence. En effet, même dans le cadre de la jurisprudence relative aux pertes de répartition, le canton du lieu de situation d'un immeuble de placement n'est appelé à supporter des pertes d'autres cantons qu'en dernier lieu, soit lorsqu'elles n'ont pas été attribuées à d'autres bénéficiaires. Finalement, on peine à voir pourquoi le Tribunal fiscal aurait tenté de justifier la « discrimination » qu'elle relève du fait que « la recourante subit effectivement un traitement fiscal moins favorable que si elle s'était concentrée en un seul lieu ». En effet, ce n'est pas d'une discrimination qu'il s'agit en l'espèce mais bien d'un montant d'impôt qui diverge du seul fait que les taux cantonaux sont différents. Lorsque la recourante allègue qu'elle devrait être libérée de l'impôt dans le canton de Neuchâtel pour l'année 2004, elle perd de vue qu'outre une fausse application des règles de répartition intercantionales, elle omet de réduire d'autant les charges qui auraient été admises dans le canton de Zurich et partant d'augmenter son bénéfice dans ce canton. Il serait dès lors faux de penser que l'impôt neuchâtelois dans sa totalité constitue la différence de factures fiscales entre les deux hypothèses. Ce grief subsidiaire doit donc également être rejeté. En définitive, le recours doit être rejeté et le jugement rendu le 9 septembre 2009 confirmé.

E. 5

La recourante succombant, les frais seront mis à sa charge (art. 47 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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