

NE_GERICHTE CDP.2011.46 vom 17. Dezember 2001

NE Tribunal cantonal, 2001-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.46_d20011217

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.46 du 17 décembre 2001

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.46 del 17 dicembre 2001

Regeste

Imposition des rendements provenant de droits personnels assimilables économiquement à des droits réels au lieu de situation de l'immeuble (sous-location).

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les forme et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

Il convient de traiter en premier lieu le grief d'ordre formel soulevé par la recourante, soit la violation par le Tribunal fiscal et par le Service des contributions de l'obligation de motivation. a) L'obligation de motiver les décisions est déduite par la jurisprudence du droit d'être entendu, garanti par l'article 29 al. 2 Cst.féd., afin que le destinataire de la décision puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'instance de recours soit en mesure, si elle est saisie, d'exercer pleinement son contrôle (ATF 129 I 232 cons. 3.2, p. 236 ss ; 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss). Elle se trouve notamment formalisée, en droit neuchâtelois, aux articles 216b al. 1 LCdir pour le jugement du Tribunal fiscal et 204 al. 2 LCdir pour la décision sur réclamation de l'administration. Il y a également violation du droit d'être entendu si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes pertinents (ATF 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss, 122 IV 8 cons. 2c, p. 14). Pour répondre à ces exigences, il suffit que le juge (ou l'autorité) mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse apprécier la portée de celle-ci et la déférer à l'instance supérieure en connaissance de cause (v. ATF précités, op. cit.). En règle générale, l'étendue de l'obligation de motiver dépend de la complexité de l'affaire à juger, de la potentielle gravité des conséquences de la décision et des circonstances du cas particulier. Plus la liberté d'appréciation ou la latitude de jugement de l'autorité est importante et plus la mesure prise porte atteinte aux droits des particuliers, plus la motivation doit être circonstanciée (ATF 112 Ia 107 cons. 2b, p. 109 ss ; arrêts du TF du 15.10.2007 [2A.496/2006], [2A.497/2006] cons. 5.1.1). Si la motivation doit révéler les réflexions de l'autorité sur les éléments (de fait et de droit) essentiels qui ont influencé sa décision, l'autorité n'est cependant pas tenue de prendre position sur tous les faits, griefs et moyens de preuve invoqués par les parties, mais peut se limiter à ceux qui, sans arbitraire, lui apparaissent décisifs pour la solution de la cause (ATF 126 I 97 cons. 2b, p. 102 ss, 112 Ia 107 cons. 2b, p. 109 ss). Le droit d'obtenir une décision motivée est une garantie constitutionnelle de nature formelle, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (ATF 126 I 19 cons. 2d/bb, p. 24, 126 V 130 cons. 2b, p. 131 ss). Exceptionnellement, une éventuelle violation du droit d'être entendu peut être guérie lorsque l'autorité qui a rendu la décision a pris position sur les arguments décisifs, dans le

cadre de la procédure d'échange d'écritures et que l'administré a eu la possibilité de s'expliquer librement devant une autorité de recours, dont la cognition est aussi étendue que celle de l'autorité inférieure (ATF 133 I 201 cons. 2.2, p. 204 ss, 132 V 387 cons. 5.1 p. 390, 130 II 530 cons. 7.3, p. 562). b) Selon l'article 127 al. 3 Cst.féd., la double imposition par les cantons est interdite. La Confédération prend les mesures nécessaires. Ce principe s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle - arrêt du TF du 29.05.2009 [2C_23/2009] cons. 4.1). Les règles de rattachement du revenu et les méthodes d'élimination de la double imposition sont le corollaire de l'interdiction de la double imposition intercantonale. Ces règles de conflit posées par le Tribunal fédéral sont conçues comme des règles impératives attribuant aux cantons le droit d'imposer. Elles sont obligatoires pour les cantons même si ces derniers ne font pas usage de leur droit d'imposer (double imposition virtuelle). La définition du canton compétent à raison du lieu (« Steuerort ») s'effectue en fonction de critères de rattachement personnels (art. 50 LIFD et 76 LCdir pour les personnes morales) ou économiques (art. 51 LIFD et 77 LCdir pour les personnes physiques). Après attribution à un canton du droit d'imposer (totalement ou partiellement) un élément déterminé, selon une règle de conflit, les autres cantons doivent, dans la règle, s'abstenir d'imposer cet élément. Ils pourront toutefois le prendre en considération, mais uniquement pour le calcul du taux d'imposition (Oberson, Droit fiscal suisse, § 20, n. 21 et 22). Concrètement, en l'espèce, est en cause le rattachement (économique) au lieu de situation de l'immeuble des revenus provenant des sous-locations ou au contraire au for ordinaire du siège de la société. c) Sous l'angle de son droit à une motivation suffisante, la recourante se plaint tout d'abord que le Tribunal fiscal n'a pas traité le grief tiré de la double imposition intercantonale qu'elle dit subir du fait de la décision du Service des contributions. La recourante se méprend sur la portée de l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale à ce stade de la procédure. Est en jeu, dans le cadre des décisions querellées, l'assujettissement limité de la société dans un canton où elle n'a pas son siège social ou sa direction effective. Cet assujettissement peut être revendiqué par le canton qui prétend disposer d'un motif d'assujettissement limité même lorsque le canton du domicile fiscal principal a déjà procédé à la taxation, voire au recouvrement de l'impôt, sous réserve des règles relatives à la péremption du droit d'imposer (sur cette notion, v. arrêt du TF du 01.07.2011 [2C_463/2010] cons. 3.3.4 ; en français ATF 132 I 29, cons. 3.2). Le seul fait pour un canton de revendiquer un assujettissement (limité ou même illimité) ne crée pas encore d'emblée une situation de double imposition, dans la mesure où le canton dans lequel le contribuable se prétend domicilié et qui – par hypothèse – a d'ores et déjà procédé à la taxation et à l'encaissement de l'impôt, peut être appelé à revoir sa position si la revendication de l'autre canton est reconnue de manière définitive. Ainsi, le système jurisprudentiel tendant à l'élimination de la double imposition garantit précisément qu'une telle double imposition n'intervient pas, par la modification de décisions entrées en force (Beusch, Commentaire bâlois, Interkantonales Steuerrecht, § 40 no 20; Pedrolì, Commentaire romand de la LIFD, n. 5 ad art. 108 LIFD). La question telle que soumise au Tribunal fiscal visait à examiner si une cause d'assujettissement limité dans le canton de Neuchâtel était donnée, cette décision préalable ne portant que sur l'assujettissement et n'impliquant pas encore en soi une double

imposition. En effet, même en présence de plusieurs assujettissements limités ou illimités, la répartition intercantonale peut et doit garantir que le même substrat fiscal ne sera pas frappé deux fois par le même impôt. Ainsi, si le litige s'inscrit bien dans le contexte de la double imposition intercantonale – par l'application des règles d'assujettissement qui se veulent exclusives –, il n'existe pas encore à ce stade de situation de double imposition, fût-elle virtuelle. C'est donc à bon droit que le Tribunal fiscal ne s'est pas prononcé sur cette question, qui n'était pas pertinente au stade de la décision d'assujettissement. Du reste, le seul fait d'appliquer les règles de rattachement revient - indirectement - à se prononcer du point de vue de l'interdiction de la double imposition intercantonale, dont elles sont l'expression. La recourante se plaint également d'une violation par le Tribunal fiscal de son obligation de motivation en rapport avec une violation du droit d'être entendu qu'elle reprochait au Service des contributions, qui n'aurait pas suffisamment motivé sa décision sur réclamation. Il est vrai que le Tribunal fiscal a d'emblée approché le problème du point de vue de l'application des dispositions topiques, sans s'arrêter à la question de la motivation suffisante de la décision sur réclamation. Or la recourante elle-même avait couplé dans son recours les arguments tirés de la violation de l'obligation de motivation et de la fausse application des dispositions topiques. La recourante n'indiquait au surplus pas lesquels de ses arguments le Service des contributions aurait omis de traiter et pour cause: la décision du Service des contributions aborde les points pertinents et répond aux griefs soulevés par le contribuable dans sa réclamation du 1^{er} octobre 2009 ainsi que dans sa lettre du 20 novembre 2009. La société était en mesure de comprendre les motifs de la décision sur réclamation et de l'attaquer utilement, comme en témoigne son recours devant le Tribunal fiscal. Le grief tiré d'un défaut de motivation ne peut dès lors qu'être rejeté.

E. 3

La recourante se plaint ensuite d'une constatation inexacte des faits, sous l'angle d'une part de l'« interprétation tout à fait erronée » d'un échange de courriels daté du 23 mai 2007 et d'autre part de la durée retenue pour les différents baux. Le premier de ces griefs ne concerne en réalité pas une constatation inexacte des faits puisque n'est pas en cause l'existence ou le contenu du courriel litigieux mais bien plus le sens que le Tribunal fiscal lui a donné, pour déterminer l'autonomie dont disposait V. dans la fixation des conditions de la sous-location. Ce faisant, le tribunal se livrait déjà à une application du droit, suite à l'appréciation des rapports contractuels à la lumière du courriel. La recourante ne s'y est du reste pas trompée puisqu'elle se plaint d'une « interprétation tout à fait erronée » de l'échange de messages. La recourante n'est pas plus heureuse dans sa contestation des faits liée à la durée des baux, qui revient en réalité à critiquer l'appréciation faite par le Tribunal fiscal du caractère de droit réel des baux et non pas l'établissement des faits. Etablir la durée différenciée des baux – qui se vérifie pour certains d'entre eux (par exemple, le bail principal portant sur l'immeuble de la rue [...] a une durée de 10 ans alors que le sous-bail porte sur 3 ans ou encore les baux avec P. pour le même immeuble qui prévoient un délai de résiliation différencié pour le locataire et le bailleur) – relève des faits; en revanche, en déterminer la raison et les conséquences du point de vue de la question litigieuse ne ressortit plus à la constatation des faits mais relève de l'application des dispositions légales. Le grief tiré d'une appréciation inexacte des faits se confond ainsi avec celui de la fausse application du droit et sera traité ci-dessous.

E. 4

Selon l'article 51 al. 1 let. c LIFD, les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur attachement économique, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. Cette disposition correspond à l'article 21 al. 1 let. c LHID selon lequel les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. Cette disposition a été intégrée en droit neuchâtelois à l'article 77 al. 1 let. c LCdir. Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même teneur que celui-ci (RJV 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1^{er} janvier 1993 (cf. p. ex. arrêt du 16.08.2011 [CDP.2010.183] cons. 2b). Ainsi, la jurisprudence et la doctrine relatives à la question litigieuse du point de vue de la LIFD servent à l'application de l'article 77 al. 1 let. c LCdir.

E. 5

Comme l'a relevé avec raison le Tribunal fiscal, la doctrine peine à dire ce qu'il faut entendre par des droits personnels assimilables économiquement à des droits réels. Elle imagine cependant la situation d'un contrat de bail dont les clauses feraient qu'il ressemble fortement à un droit d'habitation ou d'usufruit (Paschoud, Commentaire de la LIFD, no 53 ad art. 4 LIFD – étant précisé que l'art. 4 LIFD vaut pour les personnes physiques mais reprend, pour ces droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, le même texte que celui valable pour les personnes morales). La disposition légale indique clairement que l'approche doit être économique et non pas se limiter au strict rapport de droit civil. En d'autres termes, il faut que dans le rapport contractuel envisagé, le contribuable apparaisse économiquement comme propriétaire ou comme titulaire de droits de jouissance réels sans que forcément il en dispose au niveau du droit civil, que ce soit du point de vue du droit foncier ou de la structure contractuelle adoptée. Dans un arrêt du 2 décembre 1996, le Tribunal fédéral a assimilé, du point de vue de la double imposition, les revenus qu'un contribuable réalisait d'une sous-location à ceux de la location. Il a considéré que, sous l'angle de la double imposition, devaient être assimilés à des revenus immobiliers tous revenus provenant d'un bien-fonds sur lequel le contribuable possède un droit de propriété ou un autre droit lui permettant d'en disposer. Dans le cas concret, il s'agissait d'un leasing immobilier, soit d'un contrat qui avait conféré au preneur la jouissance d'un immeuble dont il pouvait ensuite disposer d'une manière analogue à celle d'un propriétaire. Les revenus qu'il réalisait en sous-louant l'immeuble étaient imposables dans le canton du lieu de situation de celui-ci (arrêt du TF du 02.12.1996 [2P.185/1994] cons. 3.d, paru à la StE 1997 A 24.34 no 1, confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 22.06.2005 [2P.292/2004] cons. 5.1). Pour reprendre la formulation du Tribunal fédéral dans l'arrêt le plus récent: « Unter Ertrag i.w.S. aus einer Liegenschaft ist doppelbesteuerungsrechtlich jegliches Einkommen zu verstehen, das eine Person aus einem Grundstück erzielt, über das sie aufgrund ihres Eigentums oder eines andern Rechts verfügen kann. ». En 1996, le Tribunal fédéral précisait déjà que ne constituaient des revenus immobiliers pas seulement ceux tirés de la location mais aussi ceux qui le sont d'une sous-location. La doctrine dont se prévaut la recourante a ainsi été contredite par le Tribunal fédéral et est au demeurant antérieure aux arrêts topiques.

E. 6

Sur la base de la jurisprudence précitée, la solution à laquelle arrive le Tribunal fiscal doit être confirmée. En effet, les revenus provenant d'une sous-location – la source de revenus n'est ici pas contestée – sont assimilés à des revenus locatifs, respectivement à des revenus immobiliers, quel que soit le fondement sur lequel repose le droit pour le contribuable de disposer de l'immeuble pour en tirer un revenu. Aussi, la sous-location autorisée par le bailleur, à laquelle la société se livre en relouant les biens loués à des tiers, devenant ainsi sous-bailleur, génère un revenu de nature immobilière, imposable au lieu de situation de l'immeuble. Le Tribunal fiscal a dès lors correctement appliqué les dispositions topiques, en considérant qu'était déterminante la possibilité pour le sous-locataire de sous-louer les immeubles qu'il louait lui-même, à des conditions qu'il pouvait déterminer et qui lui assuraient un rendement net – précisément le substrat fiscal rattachable au canton de situation de l'immeuble –, et non pas la durée prévisible de la sous-location, en relation notamment avec les contraintes du contrat principal. En effet, même si la sous-location devait être interrompue du fait de la fin du contrat principal, cela n'empêche pas le sous-locataire de se comporter en bailleur durant la validité de ce contrat et de réaliser un revenu immobilier. Au sens de la jurisprudence, le revenu immobilier litigieux doit bien être rattaché au canton de Neuchâtel, ce critère de rattachement économique créant dans ce canton un assujettissement limité au sens des articles 21 al. 1 let. c LHID, 51 al. 1 let. c LIFD et 77 al. 1 let. c LCdir. Au vu de ce résultat, il n'est pas nécessaire d'en appeler à une analogie avec la situation du commerçant professionnel d'immeubles, ni de se prononcer à ce propos.

E. 7

Vu ce qui précède, le recours est rejeté. La recourante succombant, les frais sont mis à sa charge, en compensation avec son avance de frais (art. 47 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

E. 40

no 20;Pedroli, Commentaire romand de la LIFD, n. 5 ad art. 108 LIFD). La question telle que soumise au Tribunal fiscal visait à examiner si une cause d'assujettissement limité dans le canton de Neuchâtel était donnée, cette décision préalable ne portant que sur l'assujettissement et n'impliquant pas encore en soi une double imposition. En effet, même en présence de plusieurs assujettissements limités ou illimités, la répartition intercantonale peut et doit garantir que le même substrat fiscal ne sera pas frappé deux fois par le même impôt. Ainsi, si le litige s'inscrit bien dans le contexte de la double imposition intercantonale ■ par l'application des règles d'assujettissement qui se veulent exclusives ■, il n'existe pas encore à ce stade de situation de double imposition, fût-elle virtuelle. C'est donc à bon droit que le Tribunal fiscal ne s'est pas prononcé sur cette question, qui n'était pas pertinente au stade de la décision d'assujettissement. Du reste, le seul fait d'appliquer les règles de rattachement revient - indirectement - à se prononcer du point de vue de l'interdiction de la double imposition intercantonale, dont elles sont l'expression.

La recourante se plaint également d'une violation par le Tribunal fiscal de son obligation de motivation en rapport avec une violation du droit d'être entendu qu'elle reprochait au Service des contributions, qui n'aurait pas suffisamment motivé sa décision sur réclamation. Il est vrai que le Tribunal fiscal a d'emblée approché le problème du point de vue de l'application des dispositions topiques, sans s'arrêter à la question de la motivation

suffisante de la décision sur réclamation. Or la recourante elle-même avait couplé dans son recours les arguments tirés de la violation de l'obligation de motivation et de la fausse application des dispositions topiques. La recourante n'indiquait au surplus pas lesquels de ses arguments le Service des contributions aurait omis de traiter et pour cause: la décision du Service des contributions aborde les points pertinents et répond aux griefs soulevés par le contribuable dans sa réclamation du 1er octobre 2009 ainsi que dans sa lettre du 20 novembre 2009. La société était en mesure de comprendre les motifs de la décision sur réclamation et de l'attaquer utilement, comme en témoigne son recours devant le Tribunal fiscal.

Le grief tiré d'un défaut de motivation ne peut dès lors qu'être rejeté.

3. La recourante se plaint ensuite d'une constatation inexacte des faits, sous l'angle d'une part de l'« interprétation tout à fait erronée » d'un échange de courriels daté du 23 mai 2007 et d'autre part de la durée retenue pour les différents baux.

Le premier de ces griefs ne concerne en réalité pas une constatation inexacte des faits puisque n'est pas en cause l'existence ou le contenu du courriel litigieux mais bien plus le sens que le Tribunal fiscal lui a donné, pour déterminer l'autonomie dont disposait V. dans la fixation des conditions de la sous-location. Ce faisant, le tribunal se livrait déjà à une application du droit, suite à l'appréciation des rapports contractuels à la lumière du courriel. La recourante ne s'y est du reste pas trompée puisqu'elle se plaint d'une « interprétation tout à fait erronée » de l'échange de messages.

La recourante n'est pas plus heureuse dans sa contestation des faits liée à la durée des baux, qui revient en réalité à critiquer l'appréciation faite par le Tribunal fiscal du caractère de droit réel des baux et non pas l'établissement des faits. Etablir la durée différenciée des baux qui se vérifie pour certains d'entre eux (par exemple, le bail principal portant sur l'immeuble de la rue [] a une durée de 10 ans alors que le sous-bail porte sur 3 ans ou encore les baux avec P. pour le même immeuble qui prévoient un délai de résiliation différencié pour le locataire et le bailleur) relève des faits; en revanche, en déterminer la raison et les conséquences du point de vue de la question litigieuse ne ressortit plus à la constatation des faits mais relève de l'application des dispositions légales.

Le grief tiré d'une appréciation inexacte des faits se confond ainsi avec celui de la fausse application du droit et sera traité ci-dessous.

4. Selon l'article 51 al. 1 let. c LIFD, les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur attachement économique, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. Cette disposition correspond à l'article 21 al. 1 let. c LHID selon lequel les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels. Cette disposition a été intégrée en droit neuchâtelois à l'article 77 al. 1 let. c LCdir.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de droit public, les règles cantonales doivent être interprétées en fonction du droit fédéral, non seulement lorsqu'elles ont la même

teneur que celui-ci (RJN 1986, p. 165), mais également en raison de l'entrée en vigueur de la LHID au 1er janvier 1993 (cf. p. ex. arrêt du 16.08.2011 [CDP.2010.183] cons. 2b).

Ainsi, la jurisprudence et la doctrine relatives à la question litigieuse du point de vue de la LIFD servent à l'application de l'article 77 al. 1 let. cLCdir.

5. Comme l'a relevé avec raison le Tribunal fiscal, la doctrine peine à dire ce qu'il faut entendre par des droits personnels assimilables économiquement à des droits réels. Elle imagine cependant la situation d'un contrat de bail dont les clauses feraient qu'il ressemble fortement à un droit d'habitation ou d'usufruit (Paschoud, Commentaire de la LIFD, no 53 ad art. 4 LIFD ■ étant précisé que l'art. 4 LIFD vaut pour les personnes physiques mais reprend, pour ces droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels, le même texte que celui valable pour les personnes morales). La disposition légale indique clairement que l'approche doit être économique et non pas se limiter au strict rapport de droit civil. En d'autres termes, il faut que dans le rapport contractuel envisagé, le contribuable apparaisse économiquement comme propriétaire ou comme titulaire de droits de jouissance réels sans que forcément il en dispose au niveau du droit civil, que ce soit du point de vue du droit foncier ou de la structure contractuelle adoptée. Dans un arrêt du 2 décembre 1996, le Tribunal fédéral a assimilé, du point de vue de la double imposition, les revenus qu'un contribuable réalisait d'une sous-location à ceux de la location. Il a considéré que, sous l'angle de la double imposition, devaient être assimilés à des revenus immobiliers tous revenus provenant d'un bien-fonds sur lequel le contribuable possède un droit de propriété ou un autre droit lui permettant d'en disposer. Dans le cas concret, il s'agissait d'un leasing immobilier, soit d'un contrat qui avait conféré au preneur la jouissance d'un immeuble dont il pouvait ensuite disposer d'une manière analogue à celle d'un propriétaire. Les revenus qu'il réalisait en sous-louant l'immeuble étaient imposables dans le canton du lieu de situation de celui-ci (arrêt du TF du 02.12.1996 [2P.185/1994] cons. 3.d, paru à la StE 1997 A 24.34 no 1, confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral du 22.06.2005 [2P.292/2004] cons. 5.1). Pour reprendre la formulation du Tribunal fédéral dans l'arrêt le plus récent: «Unter Ertrag i.w.S. aus einer Liegenschaft ist doppelbesteuerungsrechtlich jegliches Einkommen zu verstehen, das eine Person aus einem Grundstück erzielt, über das sie aufgrund ihres Eigentums oder eines andern Rechts verfügen kann.». En 1996, le Tribunal fédéral précisait déjà que ne constituaient des revenus immobiliers pas seulement ceux tirés de la location mais aussi ceux qui le sont d'une sous-location. La doctrine dont se prévaut la recourante a ainsi été contredite par le Tribunal fédéral et est au demeurant antérieure aux arrêts topiques.

6. Sur la base de la jurisprudence précitée, la solution à laquelle arrive le Tribunal fiscal doit être confirmée. En effet, les revenus provenant d'une sous-location ■ la source de revenus n'est ici pas contestée ■ sont assimilés à des revenus locatifs, respectivement à des revenus immobiliers, quel que soit le fondement sur lequel repose le droit pour le contribuable de disposer de l'immeuble pour en tirer un revenu. Aussi, la sous-location autorisée par le bailleur, à laquelle la société se livre en relouant les biens loués à des tiers, devenant ainsi sous-bailleur, génère un revenu de nature immobilière, imposable au lieu de situation de l'immeuble. Le Tribunal fiscal a dès lors correctement appliqué les dispositions topiques, en considérant qu'était déterminante la possibilité pour le sous-locataire de sous-louer les immeubles qu'il louait lui-même, à des conditions qu'il pouvait déterminer et qui lui assuraient un rendement net ■ précisément le substrat fiscal rattachable au canton de situation de l'immeuble ■, et non pas la durée prévisible de la

sous-location, en relation notamment avec les contraintes du contrat principal. En effet, même si la sous-location devait être interrompue du fait de la fin du contrat principal, cela n'empêche pas le sous-locataire de se comporter en bailleur durant la validité de ce contrat et de réaliser un revenu immobilier. Au sens de la jurisprudence, le revenu immobilier litigieux doit bien être rattaché au canton de Neuchâtel, ce critère de rattachement économique créant dans ce canton un assujettissement limité au sens des articles 21 al. 1 let. c LHID, 51 al. 1 let. c LIFDet 77 al. 1 let. c LCdir.

Au vu de ce résultat, il n'est pas nécessaire d'en appeler à une analogie avec la situation du commerçant professionnel d'immeubles, ni de se prononcer à ce propos.

7. Vu ce qui précède, le recours est rejeté. La recourante succombant, les frais sont mis à sa charge, en compensation avec son avance de frais (art. 47 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à charge de la recourante un émolument de décision de 1'300 francs et les débours par 130 francs, montants partiellement compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 1er décembre 2011

1 Les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse sont assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement économique, lorsque:

a.

elles sont associées à une entreprise établie en Suisse;

b.

elles exploitent un établissement stable en Suisse;

c.

elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels;

d.

elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse;

e.

elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières.

2 On entend par établissement stable toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité de l'entreprise. Sont notamment considérés comme établissements stables les succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente, représentations permanentes, mines et autres lieux d'exploitation de ressources naturelles, ainsi que les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois.

1 Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsque:

a.

elles sont associées à une entreprise établie dans le canton;

b.

elles exploitent un établissement stable dans le canton;

c.

elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels.

2 Les personnes morales qui ont leur siège ou leur administration effective à l'étranger sont en outre assujetties à l'impôt, lorsque:

a.

elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis dans le canton;

b.

elles font le commerce d'immeubles sis dans le canton ou servent d'intermédiaires dans de telles opérations.

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