

NE_GERICHTE TA.1994.369 vom 30. Juni 1994

NE Tribunal cantonal, 1994-06-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1994.369_d19940630

FR: NE_GERICHTE TA.1994.369 du 30 juin 1994

IT: NE_GERICHTE TA.1994.369 del 30 giugno 1994

Regeste

Base légale habilitant le Conseil d'Etat à déterminer en particulier la valeur de rendement des immeubles pour leur estimation cadastrale; examen des dispositions réglementaires adoptées à cet effet selon lesquelles, outre les loyers, les charges versées au propriétaire constituent le rendement brut

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

Selon l'article 38 LCdir, la valeur des immeubles (estimation cadastrale) correspond en règle générale : a) à la valeur de rendement, s'il s'agit d'immeubles servant avant tout à une exploitation agricole, viticole ou forestière; b) à la valeur intrinsèque, s'il s'agit de terrains à bâtir; c) à un montant se situant entre la valeur de rendement et la valeur intrinsèque, s'il s'agit d'immeubles d'une autre nature (al.1). Les choses et les droits, en particulier les forces hydrauliques attachées d'une manière durable à un immeuble, sont considérés comme en faisant partie intégrante (al.2). Le Conseil d'Etat arrête au surplus les dispositions d'application du présent article (al.3). Faisant usage de cette délégation de compétence, le Conseil d'Etat a adopté, le 25 novembre 1992, le règlement concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles, lequel dispose en particulier à son article 10 al.1 que la valeur de rendement correspond à la capitalisation du rendement brut du bâtiment. Il précise que le rendement brut comprend les loyers, fermages, autres redevances et toutes les charges versées au propriétaire par des tiers occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier; les montants versés en échange de la fourniture du chauffage et de l'eau chaude ne sont pas compris dans le rendement brut (art.10 al.2). Quant au taux de capitalisation du rendement brut, il est de 10 % pour les maisons locatives (art.11 ch.3).

3. a) La recourante allègue en premier lieu que l'article 10 al.1 et 2 du règlement du 25 novembre 1992 "ne repose pas sur une base suffisante au sens de l'article 38 LCdir"; elle ne présente toutefois aucune motivation spécifique à l'appui de ce grief. Selon la jurisprudence, une délégation de compétence de l'autorité législative à l'autorité exécutive est possible à la triple condition de ne pas être prohibée par la constitution cantonale, de se limiter à une matière déterminée avec des directives précises portant sur l'essentiel lorsqu'il s'agit de toucher gravement à la situation juridique des administrés et enfin d'être contenue dans un acte soumis au référendum populaire, obligatoire ou facultatif (ATF 100 Ia 66, 98 Ia 109, 96 I 712, 94 I 36). En l'espèce, toutes ces conditions sont réalisées. Tout d'abord, comme l'a jugé le Tribunal fédéral, on ne trouve dans la constitution neuchâteloise aucune disposition prohibant la délégation de pouvoir de l'autorité législative à l'autorité exécutive et cette délégation est très fréquente (ATF 98 Ia 109). Quant au pouvoir d'arrêter les

dispositions d'application, en la cause, de l'article 38 LCdir, il porte sur une question déterminée, à savoir l'adoption des modalités pour l'estimation des immeubles selon leur valeur intrinsèque ou leur valeur de rendement, valeurs qui sont par ailleurs prévues par la loi elle-même. Dans ces conditions, la clause de la délégation est conçue de manière suffisamment précise puisqu'elle indique l'objet, le but et l'étendue de la compétence accordée. On relèvera d'ailleurs que la législation en matière d'impôt fédéral direct connaît une disposition identique à celle de la loi cantonale sur les contributions directes puisque l'article 31 LIFD dispose que, pour calculer la valeur des immeubles, il sera tenu compte équitablement de leur valeur vénale et de leur valeur de rendement (al.1) et que le Département fédéral des finances et des douanes est chargé d'édicter "des instructions spéciales pour l'évaluation des immeubles" (al.5). Enfin, la loi cantonale, et avec elle la disposition de l'article 38 LCdir, était soumise au référendum facultatif. b) La recourante relève d'autre part que la teneur de l'article 10 al.2 du règlement du 25 novembre 1992 ne respecte pas "la valeur de rendement énoncée par le législateur". Cet argument n'est cependant pas pertinent car, pas plus que le législateur fédéral ne l'a fait à l'article 31 LIFD, le législateur cantonal n'a précisé la notion de "valeur de rendement" mentionnée à l'article 38 LCdir. En réalité, la recourante se réfère à la définition du rendement brut telle qu'elle était donnée dans l'ancien règlement concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles adopté par le Département des finances le 31 octobre 1969, si bien qu'à l'évidence, cette définition ne peut être tenue pour celle du législateur. Cela étant, il est vrai que dans ce règlement abrogé, le rendement brut comprenait les loyers et les autres redevances versés au propriétaire par les locataires de l'immeuble en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier, à l'exception des redevances versées en échange de la fourniture d'autres prestations accessoires. Toutefois, dans le nouveau règlement du 25 novembre 1992, le Conseil d'Etat a prévu que le rendement brut engloberait désormais "les charges versées au propriétaire par des tiers occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier", à l'exclusion de celles afférentes au chauffage et à l'eau chaude. Or, en ce faisant, nul doute que l'autorité exécutive soit demeurée dans le cadre de la délégation législative l'habilitant à édicter les modalités pour l'évaluation des immeubles, ce d'autant que le délégant lui a attribué une certaine marge d'appréciation pour déterminer le rendement brut dont aucune norme, à laquelle le délégataire aurait dû se tenir, n'impose de définition précise. Preuve en est d'ailleurs que le Département fédéral des finances et des douanes a, pour sa part, retenu une notion du rendement brut qui ne correspond pas pleinement à celles contenues aussi bien dans l'ancien que dans le nouveau règlement cantonal, puisque l'article 78 al.3 de l'ordonnance de l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct, du 31 juillet 1986, dispose que "le rendement brut est le rendement normal : les frais d'entretien, les frais d'administration, les intérêts passifs, les amortissements et les impôts ne sont pas déduits" (RS 642.112). De plus, et comme le relève le Département cantonal des finances et des affaires sociales dans ses observations, il convient de rappeler que sous l'empire de l'ancien règlement, le taux de capitalisation du rendement des immeubles locatifs était essentiellement fonction du taux hypothécaire pour les prêts garantis en premier rang, alors que depuis l'adoption du nouveau règlement, ce taux, que ne conteste du reste pas la recourante, a été augmenté pour tenir compte des redevances sur les fournitures accessoires, si bien qu'il prend en considération les charges financières correspondant à la fois au coût du capital investi et à celui des prestations accessoires. Enfin, la recourante se réfère en vain aux distinctions que le droit civil opère entre la rémunération due pour la cession de l'usage de la chose, soit le loyer (art.257 CO),

et celle qui est due pour les prestations en rapport avec l'usage de la chose, soit les frais accessoires (art.257a CO). Comme elle le souligne elle-même, cette distinction est certes d'importance, car les frais accessoires ne sont à la charge du locataire que si cela a été convenu spécialement (art.257a al.2 CO). Une telle différenciation n'a toutefois de portée que dans le cadre du contrat de bail et on ne voit pas les effets qu'elle devrait avoir en droit fiscal. Elle n'exclut en tous les cas nullement que les frais accessoires puissent constituer, avec les loyers, les éléments composant le rendement brut d'un immeuble locatif. S'agissant plus particulièrement des frais de conciergerie qui font litige en la cause, il importe donc peu qu'ils puissent être assimilés à des frais accessoires au sens de l'article 257a CO, du moment qu'ils constituent bien, à teneur de l'article 10 al.2 du règlement, des charges versées au propriétaire par les locataires occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur de son usage, cette dernière disposition ne faisant pas le départ entre les prestations versées pour l'usage "direct" de l'immeuble et celles versées "en rapport" avec cet usage. 4. La recourante allègue également que l'article 10 al.2 du règlement du 25 novembre 1992 est source d'inégalité de traitement du moment qu'il prévoit que les frais accessoires - tels ceux de conciergerie - sont ajoutés aux loyers pour constituer le rendement brut, sans qu'il soit examiné si de tels frais - qui peuvent au demeurant être compris dans le loyer ou perçus indépendamment du loyer - sont véritablement occasionnés dans chaque cas concret. Elle ajoute que l'inégalité de traitement qui résulte de ce système pourrait être atténuée si les frais en question perçus sur la base d'un décompte étaient effectivement rajoutés au revenu locatif. Or elle constate que tel n'est pas le cas dans la pratique du service des contributions qui, à plusieurs occasions - et notamment s'agissant de l'estimation des immeuble de la Fondation L. - n'a pas ajouté ces charges accessoires au revenu locatif. Contrairement à ce que soutient la recourante, la méthode de calcul choisie du rendement brut (loyers et prestations accessoires) capitalisé à un taux correspondant n'est pas de nature à engendrer une inégalité de traitement. Pour des immeubles locatifs identiques, il n'y a en effet aucune discrimination entre, d'une part, le propriétaire qui inclut les frais de conciergerie dans le loyer - comme c'est le cas d'espèce - et, d'autre part, le propriétaire qui perçoit, en sus du loyer, les frais accessoires de conciergerie, puisque, si le montant des loyers variera dans l'une ou l'autre hypothèse, le rendement brut de l'immeuble sera en revanche le même. D'autre part, le propriétaire qui n'offre aucune prestation de conciergerie ne saurait exiger un loyer tenant compte de cette prestation que les locataires assumeraient eux-mêmes. Dans une telle situation, le rendement de l'immeuble, qui ne comprendra pas de tels frais accessoires, sera diminué d'autant. Enfin, le Département des finances et des affaires sociales conteste que l'administration fiscale adopte deux poids, deux mesures dans ses estimations. En ce qui concerne le cas des deux immeubles de la Fondation L., il précise dans ses observations que la contribuable intéressée n'a pas mentionné les charges accessoires, notamment les frais de conciergerie, facturées séparément aux locataires. Or, comme ces charges font partie du rendement brut, la valeur de celui-ci, calculée sur les loyers perçus, non compris les charges accessoires, est inexacte. Aussi le département relève-t-il que l'autorité fiscale prend note des informations fournies par la recourante dans son mémoire, les renseignements donnés dans le dossier de la Fondation L. se révélant incomplets, "si bien qu'elle procédera à une révision de l'estimation cadastrale des articles en question". La recourante ne peut donc invoquer une pratique discriminatoire du service des contributions dès lors que ce dernier s'est engagé à rectifier l'application non conforme du règlement qui s'est produite dans le cas ainsi signalé en raison de données lacunaires de la contribuable concernée. 5. Il suit de là que, mal fondé, le recours doit être rejeté sous

suite de frais (art.47 al.1 LPJA). Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art.48 al.1 LPJA).

E. 10

al.2 du règlement du 25 novembre 1992 ne respecte pas "la valeur de rendement énoncée par le législateur". Cet argument n'est cependant pas pertinent car, pas plus que le législateur fédéral ne l'a fait à l'article 31 LIFD, le législateur cantonal n'a précisé la notion de "valeur de rendement" mentionnée à l'article 38 LCdir. En réalité, la recourante se réfère à la définition du rendement brut telle qu'elle était donnée dans l'ancien règlement concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles adopté par le Département des finances le 31 octobre 1969, si bien qu'à l'évidence, cette définition ne peut être tenue pour celle du législateur.

Cela étant, il est vrai que dans ce règlement abrogé, le rendement brut comprenait les loyers et les autres redevances versés au propriétaire par les locataires de l'immeuble en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier, à l'exception des redevances versées en échange de la fourniture d'autres prestations accessoires. Toutefois, dans le nouveau règlement du 25 novembre 1992, le Conseil d'Etat a prévu que le rendement brut engloberait désormais "les charges versées au propriétaire par des tiers occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier", à l'exclusion de celles afférentes au chauffage et à l'eau chaude. Or, en ce faisant, nul doute que l'autorité exécutive soit demeurée dans le cadre de la délégation législative l'habilitant à édicter les modalités pour l'évaluation des immeubles, ce d'autant que le délégant lui a attribué une certaine marge d'appréciation pour déterminer le rendement brut dont aucune norme, à laquelle le délégataire aurait dû se tenir, n'impose de définition précise. Preuve en est d'ailleurs que le Département fédéral des finances et des douanes a, pour sa part, retenu une notion du rendement brut qui ne correspond pas pleinement à celles contenues aussi bien dans l'ancien que dans le nouveau règlement cantonal, puisque l'article 78 al.3 de l'ordonnance de l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct, du 31 juillet 1986, dispose que "le rendement brut est le rendement normal : les frais d'entretien, les frais d'administration, les

intérêts passifs, les amortissements et les impôts ne sont pas déduits" (RS 642.112).

De plus, et comme le relève le Département cantonal des finances et des affaires sociales dans ses observations, il convient de rappeler que sous l'empire de l'ancien règlement, le taux de capitalisation du rendement des immeubles locatifs était essentiellement fonction du taux hypothécaire pour les prêts garantis en premier rang, alors que depuis l'adoption du nouveau règlement, ce taux, que ne conteste du reste pas la recourante, a été augmenté pour tenir compte des redevances sur les fournitures accessoires, si bien qu'il prend en considération les charges financières correspondant à la fois au coût du capital investi et à celui des prestations accessoires.

Enfin, la recourante se réfère en vain aux distinctions que le droit civil opère entre la rémunération due pour la cession de l'usage de la chose, soit le loyer (art.257 CO), et celle qui est due pour les prestations en rapport avec l'usage de la chose, soit les frais accessoires (art.257a CO). Comme elle le souligne elle-même, cette distinction est certes d'importance, car les frais accessoires ne sont à la charge du locataire que si cela a été convenu spécialement (art.257a al.2 CO). Une telle différenciation n'a toutefois de portée que dans le cadre du contrat de bail et on ne voit pas les effets qu'elle devrait avoir en droit fiscal. Elle n'exclut en tous les cas nullement que les frais accessoires puissent constituer, avec les loyers, les éléments composant le rendement brut d'un immeuble locatif. S'agissant plus particulièrement des frais de conciergerie qui font litige en la cause, il importe donc peu qu'ils puissent être assimilés à des frais accessoires au sens de l'article 257a CO, du moment qu'ils constituent bien, à teneur de l'article 10 al.2 du règlement, des charges versées au propriétaire par les locataires occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur de son usage, cette dernière disposition ne faisant pas le départ entre les prestations versées pour l'usage "direct" de l'immeuble et celles versées "en rapport" avec cet usage.

4. La recourante allègue également que l'article 10 al.2 du règlement du 25 novembre 1992 est source d'inégalité de traitement du moment qu'il prévoit que les frais accessoires - tels ceux de conciergerie - sont

ajoutés aux loyers pour constituer le rendement brut, sans qu'il soit examiné si de tels frais - qui peuvent au demeurant être compris dans le loyer ou perçus indépendamment du loyer - sont véritablement occasionnés dans chaque cas concret. Elle ajoute que l'inégalité de traitement qui résulte de ce système pourrait être atténuée si les frais en question perçus sur la base d'un décompte étaient effectivement rajoutés au revenu locatif. Or elle constate que tel n'est pas le cas dans la pratique du service des contributions qui, à plusieurs occasions - et notamment s'agissant de l'estimation des immeuble de la Fondation L. - n'a pas ajouté ces charges accessoires au revenu locatif.

Contrairement à ce que soutient la recourante, la méthode de calcul choisie du rendement brut (loyers et prestations accessoires) capitalisé à un taux correspondant n'est pas de nature à engendrer une inégalité de traitement. Pour des immeubles locatifs identiques, il n'y a en effet aucune discrimination entre, d'une part, le propriétaire qui inclut les frais de conciergerie dans le loyer - comme c'est le cas d'espèce - et, d'autre part, le propriétaire qui perçoit, en sus du loyer, les frais accessoires de conciergerie, puisque, si le montant des loyers variera dans l'une ou l'autre hypothèse, le rendement brut de l'immeuble sera en revanche le même. D'autre part, le propriétaire qui n'offre aucune prestation de conciergerie ne saurait exiger un loyer tenant compte de cette prestation que les locataires assumeraient eux-mêmes. Dans une telle situation, le rendement de l'immeuble, qui ne comprendra pas de tels frais accessoires, sera diminué d'autant.

Enfin, le Département des finances et des affaires sociales conteste que l'administration fiscale adopte deux poids, deux mesures dans ses estimations. En ce qui concerne le cas des deux immeubles de la Fondation L., il précise dans ses observations que la contribuable intéressée n'a pas mentionné les charges accessoires, notamment les frais de conciergerie, facturées séparément aux locataires. Or, comme ces charges font partie du rendement brut, la valeur de celui-ci, calculée sur les loyers perçus, non compris les charges accessoires, est inexacte. Aussi le département relève-t-il que l'autorité fiscale prend note des informations fournies par la recourante dans son mémoire, les renseignements donnés

dans le dossier de la Fondation L. se révélant incomplets, "si bien qu'elle procédera à une révision de l'estimation cadastrale des articles en question".

La recourante ne peut donc invoquer une pratique discriminatoire du service des contributions dès lors que ce dernier s'est engagé à rectifier l'application non conforme du règlement qui s'est produite dans le cas ainsi signalé en raison de données lacunaires de la contribuable concernée.

5. Il suit de là que, mal fondé, le recours doit être rejeté sous suite de frais (art.47 al.1 LPJA). Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art.48 al.1 LPJA).

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