

NE_GERICHTE TA.1997.328 vom 9. Dezember 1998

NE Tribunal cantonal, 1998-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1997.328

FR: NE_GERICHTE TA.1997.328 du 9 décembre 1998

IT: NE_GERICHTE TA.1997.328 del 9 dicembre 1998

Volltext

A. La Caisse de pensions X. bénéficie de droits de superficie sur les articles 14365 et 15203 du cadastre de Z. qui sont la propriété de la société coopérative Y. Ces droits de superficie forment les articles 14366 et 15204 du même cadastre. La Caisse de pensions X. y a fait construire un centre commercial de 180765 m³, bâtiment qu'elle a remis à bail entièrement, sans aménagement, à Y. pour un loyer annuel de 3'858'780 francs. La locataire en occupe elle-même une partie et sous-loue le reste à plusieurs tiers moyennant des loyers atteignant au total 3'188'160 francs par an.

Par décisions du 24 janvier 1996, le service cantonal des contributions a fixé à 32'462'000 francs l'estimation officielle de l'article 14366 et à 44'270'000 francs celle de l'article 15204 (soit ensemble 76'732'000 francs). Ce service a rejeté le 26 avril 1996 la réclamation de la contribuable contre ces estimations. Il a considéré que, pour le calcul de la valeur intrinsèque, il y avait lieu de prendre en compte l'état d'entretien de l'immeuble et ses aménagements sans faire de distinction selon que ces derniers ont été effectués par le propriétaire, le locataire ou encore un quelconque tiers. De même, pour déterminer la valeur de rendement, l'administration s'est fondée sur les loyers qui pourraient être encaissés, selon les prix du marché, en fonction de l'état des lieux, indépendamment de la provenance des investissements.

B. Faisant valoir qu'elle a donné en location à Y. un bâtiment dépourvu d'un quelconque aménagement intérieur et contestant par ailleurs la manière dont l'administration a qualifié certaines parties du bâtiment litigieux, la Caisse de pensions X. a interjeté recours contre cette décision auprès du Département des finances et des affaires sociales (ci-après : le département), demandant que l'estimation cadastrale des deux immeubles en cause soit fixée globalement à 37'800'000 francs. Estimant qu'une visite des lieux s'imposait, le département a mandaté F. employé d'un bureau d'architecte indépendant, aux fins de

constater les faits et de lui remettre un rapport. Par lettre du 11 juin 1996, le département a informé la Caisse de pensions X. de cette démarche, indiquant que F. fixerait avec cette dernière la date et l'heure de la visite et qu'un fonctionnaire du service des contributions serait délégué. F. a déposé son rapport le 28 août 1996. En conclusion, il arrive à une estimation cadastrale globale de 72'790'000 francs. Il a calculé la valeur intrinsèque du bâtiment, de 95'492'964 francs, en retenant que la facture de l'enveloppe du bâtiment était très soignée et que celle de l'intérieur était bonne. Pour déterminer la valeur de rendement du bâtiment à hauteur de 61'438'628 francs, l'auteur du rapport a tenu compte des loyers appliqués aux diverses entreprises et boutiques sous-locataires. Il y a ajouté une valeur locative des locaux occupés par Y. elle-même calculée pour partie au regard des loyers pratiqués pour les sous-locataires dans le même immeuble (petites surfaces, restaurants et magasins) et pour partie selon les normes réglementaires.

Par décision du 19 août 1997, le département a partiellement admis le recours de la Caisse de pensions X. En résumé, il a estimé qu'il y avait lieu de retenir la valeur intrinsèque effective du bâtiment sans faire de distinction selon le mode de financement de la construction; que le terrain ne devait en revanche pas entrer dans le calcul de cette valeur, la contribuable n'étant au bénéfice que d'un droit de superficie; que les valeurs retenues par F. (qualifié par le département d'expert), proches de celles prises en compte par le service des contributions, n'étaient pas arbitraires et qu'il n'y avait pas lieu de s'en éloigner.

Aussi le département a-t-il fixé l'estimation cadastrale litigieuse, à 72'025'000 francs (après avoir retranché la valeur du terrain du montant de la valeur intrinsèque retenue par F. au lieu de 76'732'000 francs.

C. La Caisse de pensions X. défère ce prononcé au Tribunal administratif le 8 septembre 1997. La recourante fait derechef valoir qu'elle donne à bail à Y. un bâtiment dépourvu d'aménagements intérieurs; qu'il y a lieu de prendre en compte dès lors uniquement le loyer qu'elle perçoit pour calculer la valeur de rendement et non pas les montants que les sous-locataires versent au locataire; que, pour calculer la valeur intrinsèque, il y a lieu de se fonder sur les montants que le règlement

prévoit pour les grandes surfaces commerciales et non sur ceux prévus pour les magasins. Elle conclut à l'annulation de la décision entreprise et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour détermination de l'estimation cadastrale litigieuse à 37'800'000 francs, sous suite de frais et dépens.

D. Sans formuler d'observations, le département conclut au rejet du recours.

E. La recourante faisant valoir une violation de son droit d'être entendue parce qu'elle n'a pas pu se prononcer sur le rapport de F., un second échange d'écritures a été ordonné.

En réplique, la Caisse de pensions X. soutient que, de toute façon, les normes réglementaires n'ont pas été respectées lors de l'évaluation de la valeur de rendement des locaux en cause et confirme, pour le surplus, les conclusions de son recours.

Le département a pu dupliquer.

C O N S I D E R A N T

en droit

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

2. La recourante se plaint d'une violation de son droit de participer à la procédure d'instruction par l'autorité inférieure de recours, prétendant n'avoir pas pu se déterminer sur le rapport de F. (D.7).

De son côté, le département indique que le prénommé est intervenu comme mandataire et non pas comme expert. Il conteste toute violation du droit d'être entendu en l'espèce.

L'article 14 LPJA prévoit que l'autorité constate d'office les faits et procède, s'il y a lieu, à l'administration des preuves. Comme le Tribunal administratif a eu l'occasion de le préciser dans un arrêt récent (arrêt du 09.11.1998 dans la cause P. contre DIPAC), une autorité ne peut pas, en l'absence de base légale l'y autorisant, déléguer à une personne privée le soin de mener une instruction, notamment d'interroger, oralement ou par écrit, certaines personnes sur les faits de la cause. Une telle instruction ne peut en effet être confiée qu'à un titulaire de fonction publique (ou un magistrat s'il s'agit d'une autorité judiciaire), seul

habilité à obtenir les renseignements nécessaires à la préparation de la décision à rendre, et il n'est donc pas admissible d'investir d'une tâche de droit public de cette nature un particulier sur la base d'un contrat de droit privé.

La façon dont a procédé l'autorité inférieure de recours est donc critiquable. Il n'est toutefois pas nécessaire de déterminer les conséquences de l'informalité dont est entachée la procédure, ni d'examiner si le droit d'être entendu de la recourante a été violé car, pour les motifs qui suivent, la décision attaquée ainsi que celle du service des contributions doivent de toute façon être annulées et la cause renvoyée au service des contributions pour instruction complémentaire et nouveau prononcé.

3. La valeur des immeubles (estimation cadastrale) qui ne servent pas avant tout à l'exploitation agricole, viticole ou forestière, et qui ne sont pas des terrains à bâtir correspond en règle générale à un montant se situant entre la valeur de rendement et la valeur intrinsèque (art.38 al.1 litt.c LCdir).

Le règlement du 25 novembre 1992 concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles (bâtiments et terrains non agricoles; ci-après : le règlement) précise que celle-ci correspond à la moyenne entre la valeur intrinsèque et la valeur de rendement, la plus petite de ces valeurs étant prise en compte deux fois (art.1).

La valeur intrinsèque est égale à la somme de la valeur au mètre cube des bâtiments et de celle au mètre carré du terrain (art.2). La valeur au mètre cube des bâtiments se détermine à partir du cube effectif; elle est fonction de la nature du bâtiment, des aménagements existants et de l'état d'entretien (art.3). Elle peut être réduite ou, au contraire, augmentée au maximum de 20 % selon l'aménagement, les matériaux utilisés, l'état d'entretien et les conditions locales (art.7 al.2).

La valeur de rendement correspond à la capitalisation du rendement brut du bâtiment (art.10 al.1). Le rendement brut comprend notamment les loyers et autres redevances (art.10 al.2). Il est estimé sur la base des prix du marché lorsque le bâtiment est occupé par une personne à laquelle le propriétaire fait des conditions de faveur ou lorsque les locaux

sont temporairement inoccupés (art.10 al.3 et 4). Le rendement brut des locaux utilisés pour l'exercice d'une profession, occupés par leur propriétaire, se détermine en fonction de leur surface, de la qualité de leur aménagement et de la situation du bâtiment (art.16 al.1 en relation avec l'art.12). Le rendement brut annuel par mètre carré de surface déterminante est fixé selon le barème II annexé au règlement sous réserve d'une réduction éventuelle de 10 % lorsque l'état d'entretien du bâtiment laisse à désirer (art.16 al.4).

4. a) En l'espèce, pour ce qui concerne la valeur intrinsèque du bâtiment, la recourante ne conteste pas le cubage ni l'état d'entretien (neuf) retenu tant par le service des contributions que par le département. Elle ne s'oppose pas non plus à l'augmentation de 20 % de cette valeur en application de l'article 7 al.2 du règlement. En revanche, la recourante remet en cause l'appréciation de l'aménagement du bâtiment, que les autorités inférieures ont qualifié de "moyen" à "très soigné" selon les locaux, et demande qu'il soit simplement tenu tantôt pour "bon" (recours, p.4 ch.4), tantôt pour "simple" (ibid. ch.5, 6). La Caisse de pensions X. conteste par ailleurs l'application à certaines parties de son bâtiment du barème prévu pour les magasins plutôt que celui édicté pour les grandes surfaces commerciales.

b) En ce qui concerne la valeur de rendement, la recourante soutient qu'elle doit correspondre à la capitalisation - au taux admis de 11,5 % - du loyer brut qu'elle perçoit pour la remise à bail de l'ensemble du bâtiment à Y. et non pas, selon le calcul des autorités inférieures, à la capitalisation des loyers payés par les sous-locataires à Y. ajoutée à la capitalisation de la valeur locative des espaces occupés par cette dernière. En outre, la recourante conteste la possibilité d'augmenter cette dernière valeur locative, pour certains locaux, de 20 % comme l'a fait le mandataire du département.

5. a) Il est de jurisprudence que la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal et que, sous certaines conditions, l'autorité fiscale peut se fonder au contraire sur la réalité économique. Le Tribunal administratif n'a admis de prendre en considération la réalité économique

d'une opération imposable qu'à titre exceptionnel pour combler une lacune de la loi, pour interpréter la loi ou encore pour calculer l'assiette de l'impôt. Il s'agissait dans ces cas tout à fait particuliers de situations juridiques dont le caractère insolite ou anormal justifiait que l'administration s'en écarte et tienne compte de la réalité économique, en général prévue par la loi, afin d'éviter que l'opération échappe à l'impôt ou qu'elle soit la cause d'une inégalité de traitement.

En revanche, l'administration doit prendre en considération la forme juridique choisie par le contribuable lorsque celle-ci est claire et qu'elle ne donne lieu à aucune discussion sur le plan fiscal. Le contribuable qui adopte librement une certaine construction juridique ne peut pas, par la suite, en faire abstraction selon son intérêt sur le plan fiscal pour prétendre à une taxation fondée sur la seule réalité économique au motif qu'elle serait plus favorable pour lui. Il lui appartient d'assumer toutes les conséquences - y compris fiscales - de la solution juridique à laquelle il a recouru en vue de réaliser un gain ou d'obtenir tel ou tel avantage patrimonial. Cela découle du fait que chacun peut déterminer librement ses activités économiques et choisir la forme juridique correspondante qui lui permet de payer le moins d'impôts possible (RJN 1991, p.134 cons.3b et les références; v. aussi RJN 1992, p.183).

b) En l'espèce, l'essentiel de l'argumentation de la recourante repose sur le fait qu'elle a remis à bail un bâtiment sans aménagement intérieur à Y., laquelle a sous-loué une partie des locaux à des tiers. L'intéressée voudrait en déduire qu'il n'y a lieu de tenir compte ni des aménagements dans la valeur intrinsèque des bâtiments litigieux d'une part, ni du montant des sous-loyers dans la valeur de rendement d'autre part.

Même si le locataire du bâtiment brut est en l'occurrence le propriétaire du fonds sur lequel le bailleur bénéficie d'un droit de superficie, cette construction juridique n'apparaît toutefois pas insolite ni inappropriée, compte tenu de l'activité des parties en présence. L'une relève du commerce et l'autre de la prévoyance professionnelle et ne poursuivent donc pas les mêmes buts notamment en ce qui concerne la forme des investissements et leur rendement. Il en va de même pour la remise à bail

d'un bâtiment brut avec faculté de sous-location. Certes, la recourante aurait pu, par exemple, se contenter d'accorder un prêt hypothécaire plutôt que de recourir à cette construction juridique complexe. Toutefois, le choix des formes juridiques en question ne constitue pas un abus sur le plan fiscal. Les autorités inférieures ne le prétendent d'ailleurs pas.

Dans ces circonstances, il y a lieu de retenir en l'espèce que le fisc est lié par les choix de la contribuable, cette dernière n'étant évidemment pas admise, de son côté, à se distancer des formes juridiques qu'elle a elle-même retenues. On verra dans les considérants ci-après ce qui découle de ces principes pour la solution du litige.

6. a) En droit neuchâtelois, l'impôt sur la fortune est perçu, sous réserve d'exceptions qui n'entrent pas en ligne de compte en l'espèce, sur la totalité des biens mobiliers et immobiliers appartenant au contribuable au début de l'assujettissement (art.32 al.1 LCdir). Dès lors, toutes les parties intégrantes, au sens du droit civil (art.642 CC; 62 de la loi concernant l'introduction au CCS; RSN 211.1), d'un bâtiment doivent entrer dans le calcul de la valeur intrinsèque de celui-ci (Zygerlig/Jud, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/I, no 6 ad art.14 StHG, p.218). Que certains aménagements constituant de telles parties intégrantes du bâtiment aient été financés par un ou plusieurs tiers, partiellement ou en totalité, et qu'ils puissent faire l'objet éventuellement même d'une vente mobilière (v. art.187 al.2 CO) n'y change rien, car de telles choses ne deviennent juridiquement indépendantes et ne sont susceptibles d'avoir un propriétaire distinct qu'au moment de la séparation (ATF 100 II 8 cons.2c et les références; JT 1974 I, p.581). Le principe d'accession qui est à la base de ces règles justifie d'ailleurs que, si certaines conditions sont remplies, le propriétaire économique de la chose intégrée à l'immeuble soit fondé à demander des indemnités au propriétaire (en droit) de ce dernier, soit directement en vertu des articles 672 CC ou 62 CO, soit, s'il s'agit d'un sous-locataire, par l'intermédiaire du locataire principal (art.260a CO; Barbey, Les travaux de rénovation et de modification de la chose louée entrepris par le locataire, p.6-7 in Dixième séminaire sur le droit du bail, Neuchâtel, 1998).

En revanche, les accessoires immobiliers, au sens des articles

644 CC et 62 de la loi concernant l'introduction au CCS, qui ne sont pas atteints par le principe d'accession, peuvent ne pas avoir la qualité d'immeubles (Zygerlig/Jud, op.cit., ibid.). Si un tiers s'en est réservé la propriété (v. art.644 al.1 CC in fine), éventuellement dans un contrat de bail ou de sous-location, il n'y a donc pas lieu d'en tenir compte sur le plan fiscal pour le contribuable lui-même.

b) En l'espèce, ni les décisions des autorités inférieures, ni le rapport de F., ni une quelconque autre pièce du dossier ne renseignent sur les éventuelles réserves de ce genre portant sur certains aménagements du bâtiment litigieux. Le dossier ne comporte d'ailleurs aucune description même sommaire de ces aménagements. Le Tribunal administratif n'est ainsi pas en mesure de vérifier si les principes qui viennent d'être rappelés ont été respectés en l'occurrence. Il s'impose donc d'annuler les décisions et de renvoyer la cause au service des contributions pour qu'il détermine la valeur intrinsèque de l'immeuble selon les principes qui ont été énoncés ci-dessus. Il devra en outre procéder à une qualification (allant de primitif à très soigné) dûment motivée des aménagements à prendre en compte.

c) Par ailleurs, l'application du barème pour les magasins (barème I ch.5 du règlement) est en l'espèce contestée par la recourante qui entend que soit pris en considération le barème pour les grandes surfaces commerciales (ch.6). Le service des contributions n'a pas motivé son choix dans sa décision sur réclamation. Devant la première instance de recours, il a indiqué :

"Ce bâtiment ne peut être comparé à des grandes surfaces commerciales construites en bordure des agglomérations et qui ne comporte qu'un ou deux niveaux sur une très grande surface exemple V. ou W.. Cet immeuble ne répond pas à ces critères."

De son côté, le département a considéré ce qui suit :

"L'expert n'a pas non plus remis en cause le barème d'évaluation choisi par le service des contributions, qui est celui d'un grand complexe de magasins sur plusieurs niveaux. On ne saurait en l'espèce parler d'une grande surface commerciale

et la distinction faite par la recourante (recte : l'intimé) qui a choisi le barème D magasins n'a rien d'arbitraire." (décision attaquée cons.4, p.11).

Ces motivations sont insuffisantes car la situation d'un immeuble par rapport à une agglomération et le nombre de niveaux qu'il comporte n'apparaissent pas, en eux-mêmes, comme des critères propres à faire le départ entre un magasin et une grande surface commerciale. Selon la lettre du règlement (barème I ch.5-6), c'est bien plutôt l'importance, en volume et en surface, des locaux qui paraît déterminante. Sur ce point également, la nouvelle décision du service des contributions devra être dûment motivée.

7. a) Les autorités inférieures ont en l'occurrence considéré qu'il y avait lieu de fixer la valeur de rendement en fonction de la rentabilité "normale" d'un immeuble. Selon le service des contributions, "en d'autres termes, lorsque par exemple un locataire a personnellement supporté une part de l'investissement, il ne serait pas correct de se référer au seul loyer payé au propriétaire du fait qu'il ne correspond qu'à la part d'investissement de ce dernier. Il s'agit donc de déterminer une valeur locative normale comparativement au loyer que supporterait un tiers n'ayant pas participé au financement de la construction" (décision sur réclamation du 26.04.1996). Ce raisonnement a été confirmé par le département (décision attaquée cons.4, p.11). Implicitement, les autorités inférieures ont donc retenu qu'il y avait lieu d'appliquer en la cause l'article 10 al.3 du règlement, lequel prévoit que le rendement brut est adapté au prix du marché lorsque le bâtiment est occupé par une personne à laquelle le propriétaire fait des conditions de faveur, notamment en raison d'une aide des pouvoirs publics, des liens de parenté, d'amitié ou de rapport de service les unissant.

La recourante se défend de pratiquer des conditions de faveur en l'espèce. Elle expose qu'elle est une institution de prévoyance professionnelle soumise à surveillance officielle et qu'à ce titre elle ne pourrait être admise à nuire aux intérêts de ses assurés. Pour les motifs ci-après, elle ne peut cependant pas être suivie.

b) La valeur de rendement d'un immeuble au sens fiscal résulte

de la capitalisation de son rendement brut, par quoi il faut entendre non pas le rendement effectif, mais celui qu'il est possible d'obtenir (erzielbar), compte tenu par exemple du rapport (supputé) des locaux occasionnellement vides ou de la valeur (du marché) des locaux occupés par leur propriétaire (Nekola, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, zürch. Diss., 1983, p.200 ss et les références; Zygerlig/Jud, op.cit. no 5 ad art.14 StHG, p.218 et la référence). De plus, la valeur officielle de la fortune imposable devant reposer sur des bases objectives, il faut que l'estimation cadastrale reflète la véritable capacité de rendement d'un immeuble. Il n'est dès lors pas nécessaire que le rendement brut précité recouvre le rapport locatif déterminant pour l'impôt sur le revenu. Selon la jurisprudence fédérale, il y a lieu de s'écarter du revenu effectif avant tout lorsque son montant résulte de conditions de faveur, lorsque le propriétaire de l'immeuble n'utilise pas certaines parties de l'immeuble qu'il habite ou en cas de pertes occasionnelles de loyers (ATF 70 I 98, 66 I 77; Nekola, op.cit., p.201 et les références). En harmonie avec ces principes, l'article 10 al.3 du règlement ne vise pas seulement les loyers de pure complaisance - que certes une institution de prévoyance comme la recourante ne saurait pratiquer -, mais bien toutes les situations dans lesquelles le propriétaire est amené à modérer ses revenus locatifs pour une cause étrangère à l'état objectif des locaux loués. Ainsi, parmi la liste non exhaustive des causes d'avantage qu'elle énonce, cette disposition prévoit-elle expressément qu'une aide des pouvoirs publics peut être à l'origine de "conditions de faveur". Lorsqu'un bailleur loue, comme en l'occurrence, des locaux sans aménagement, il fixe généralement un loyer réduit pour tenir compte des travaux que le locataire entreprendra à ses frais, ou bien simplement il évite d'augmenter le loyer lorsqu'il en a la possibilité. De là découle que le rendement objectivement réalisable de l'immeuble ne correspond généralement pas au loyer convenu entre le propriétaire et le locataire. Ainsi, dans la plupart des situations de ce genre, seul le prix du marché permet de déterminer le rendement brut objectif de l'immeuble. C'est bien le cas en l'espèce, comme le confirme une comparaison même grossière entre le loyer encaissé par la contribuable (3'858'780

francs par an) d'une part et les sous-locations (3'188'160 francs par an) auxquelles il faut ajouter la valeur locative des espaces occupés par la locataire principale d'autre part. L'étendue de ces espaces (8'916 m²) permet en effet de retenir que, de toute façon, la valeur locative objective du bâtiment en cause dépasse le montant du loyer encaissé par la recourante. C'est donc à juste titre que les autorités inférieures ont adapté le rendement brut à prendre en compte en se référant au prix du marché. Celui-ci apparaît de façon indubitable au travers des sous-locations pratiquées dans le bâtiment litigieux. Par ailleurs, pour certains lieux dont use la locataire principale qui n'ont pas d'équivalent dans les parties sous-louées, l'application par analogie des normes réglementaires déterminantes pour les locaux occupés par leur propriétaire est idoine. Ces normes sont en effet censées refléter les prix du marché (art.12 du règlement). La méthode utilisée par les autorités inférieures pour calculer la valeur de rendement de l'immeuble en question n'est donc pas critiquable en principe.

c) Cela étant, la décision attaquée prend en considération la valeur de rendement calculée par F. laquelle est critiquée à juste titre par la recourante en tant qu'elle prévoit une augmentation de 20 % du prix du mètre carré fixé par le barème II du règlement pour les entrepôts et magasins. En effet, l'article 16 du règlement, qu'il y a lieu d'appliquer en l'espèce par analogie comme on l'a vu ci-dessus, ne prévoit nullement la possibilité d'une telle plus-value pour les locaux professionnels occupés par leur propriétaire.

Sur ce point, le recours est bien fondé.

8. Il suit de ce qui précède que la décision attaquée ainsi que celle du service des contributions du 26 avril 1996 doivent être annulées et la cause renvoyée à ce dernier service pour instruction complémentaire et nouvelle décision au sens des considérants.

Il est statué sans frais, les collectivités publiques n'en payant pas (art.47 al.2 LPJA). La recourante, qui agit sans l'assistance d'un mandataire professionnel, n'a pas droit à des dépens (art.48 al.1 LPJA a contrario).

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

1. Annule la décision du Département des finances et des affaires sociales du 19 août 1997 et celle du service des contributions du 26 avril 1996.
2. Renvoie la cause au service cantonal des contributions pour instruction complémentaire et nouvelle décision au sens des considérants.
3. Statue sans frais et n'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 9 décembre 1998

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