

VD_OMNI EF.1989.0003 vom 23. August 1991

VD Tribunal cantonal, 1991-08-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_EF.1989.0003

FR: VD_OMNI EF.1989.0003 du 23 août 1991

IT: VD_OMNI EF.1989.0003 del 23 agosto 1991

Regeste

S.I. SQUARE DU CENTRE SA c/Comm. estimation fiscale | Mise à jour d'un immeuble locatif en raison de travaux effectués par le locataire (UBS) à ses propres frais. L'EF ne doit pas tenir compte des accessoires du locataire, mais en revanche, elle doit prendre en compte certaines parties intégrantes du locataire. Confirmation de la jurisprudence Ferrari. Examen des différents postes du décompte du bureau d'architecte. PA.

Erwägungen

E. 20

de la loi du 18 novembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles (LEFI), la Commission de district procède périodiquement à la mise à jour des estimations. Cette opération a pour but de revoir l'estimation des immeubles lorsqu'il est constaté, notamment par demande motivée des propriétaires, par mutations, réunion ou division de biens-fonds, construction ou démolition de bâtiments, constitution ou radiation de servitudes, ou par d'autres opérations que la valeur fiscale de ces immeubles a notamment augmenté ou diminué. a) Ainsi, les transformations effectuées sur l'immeuble litigieux constituent un motif de mise à jour. Il ressort de la jurisprudence constante de la Commission centrale que lorsque la mise à jour est provoquée par une transformation partielle, l'adaptation de l'estimation fiscale concernée doit être limitée à l'augmentation de valeur résultant des travaux effectués : elle ne doit pas absorber la "réserve latente" de valeur accumulée depuis la précédente révision générale effectuée en 1970. Dans le cas contraire en effet, on créerait une inégalité de traitement entre le propriétaire concerné, dont l'immeuble serait estimé au prix du jour, et les autres propriétaires de biens-fonds comparables qui, quand bien même ils bénéficient également de la plus-value immobilière intervenue depuis la dernière révision générale, verraient l'estimation fiscale de leurs immeubles demeurer inchangée. En revanche, lorsque la mise à jour est provoquée par un transfert à titre onéreux ou par une transformation totale, la nouvelle estimation fiscale devra tenir compte de la valeur actuelle de l'immeuble en cause et absorber la réserve latente de valeur. Dans le premier cas en effet, cette "réserve latente" se trouve réalisée par l'opération, le prix de vente correspondant à la valeur actuelle de l'immeuble; dans le second cas, on se trouve alors en présence d'un immeuble dont la nature est entièrement différente de celle qu'il avait au moment de la précédente révision générale, ce qui justifie également de tenir compte de la valeur actuelle (CCEF M. Fe. du 2.10.1981; R. Co. du 31.1.1991; D. Ro. du 14.12.1990; C.-M. An. du 21 9.1990; H. et C. Pe. du 3.10.1989 et les références citées; P. de Al. du 31.1.1986 et les références citées). b) En l'espèce, le bâtiment litigieux a fait l'objet de transformations partielles. L'estimation fiscale ne peut donc être adaptée que pour tenir compte de la plus-value apportée à l'immeuble par les travaux. La décision attaquée est contraire à la jurisprudence précitée, puisqu'elle prend en compte l'augmentation de valeur de l'ensemble

de l'immeuble et non pas seulement celle qui résulte des transformations, mais cela ne conduit toutefois pas encore nécessairement à l'admission du recours. 2.

Selon l'art. 2 al. 1 LEFI, l'estimation fiscale est faite en prenant la moyenne entre la valeur de rendement et la valeur vénale du bien-fonds. Il faut donc déterminer l'augmentation de chacune de ces deux valeurs par les transformations apportées à l'immeuble. a) Pour ce qui concerne l'augmentation de la valeur vénale, la Commission centrale a toujours jugé qu'elle correspond à l'investissement consenti par le propriétaire (CCEF R. Co. du 31.1.91, D. Ro. du 14.12.90, H. et C. Pe. du 3.10.1989 et les références citées). Dans la présente affaire, toutefois, les travaux ont été exécutés aux frais de la société locataire. Il n'en demeure pas moins que le propriétaire, qui a consenti aux travaux entrepris, retire un avantage certain de ces transformations. Elles améliorent en effet l'immeuble et sont acquises au propriétaire par le jeu du principe de l'accession (art. 671 et 672 CC). Le nouveau droit du bail prévoit d'ailleurs désormais, lorsque le locataire a réalisé des travaux importants, que celui-ci peut exiger une indemnité pour la plus-value qui en résulte et qui subsiste à la fin du bail (art. 260 a CO); les conventions contraires doivent bien entendu être réservées. Le régime des estimations fiscales doit cependant s'attacher, non pas aux conventions particulières, mais aux règles ordinaires, notamment celles régissant les droits réels; on doit dès lors admettre que les transformations importantes d'un immeuble, qui lui apportent une plus-value, constituent un motif de mise à jour au sens de l'art. 20 LEFI même si elles sont réalisées par le locataire à ses frais. Ainsi, c'est à tort que la recourante a conclu au maintien de l'ancienne estimation fiscale. Encore faut-il établir quels travaux doivent être pris en compte dans le calcul de l'estimation fiscale. A cet égard, l'art. 3 LEFI dispose que l'estimation fiscale comprend l'estimation du sol, des bâtiments et des accessoires. Au sens de l'art. 4 du Règlement du 22 décembre 1936 sur l'estimation fiscale des immeubles (REFI), sont considérés comme accessoires des immeubles : "Les installations, agencements, machines et objets affectés d'une manière durable au service de l'immeuble par son propriétaire, notamment tous ceux qui sont scellés et ne peuvent être enlevés sans être fracturés ou sans causer de détériorations à l'immeuble auquel ils sont fixés, soit tous les objets qui sont compris dans la police d'assurance immobilière contre l'incendie." Les "Instructions complémentaires pour la revision générale de 1960" contiennent des dispositions analogues : "Dans tous les cas il sera tenu compte des parties intégrantes (installations électriques et autres, de ventilation, de compression, etc. ascenseurs, chauffage central, installations fixes diverses), tandis que les accessoires n'entreront en compte que s'ils confèrent au bâtiment son caractère économique. En conséquence, les installations et machines qui se trouvent dans un bâtiment qui ne peut servir, sans transformations importantes, qu'à l'usage pour lequel il a été construit, et qui sont indispensables à cet usage, doivent être incorporées dans l'estimation fiscale, même dans le cas où elles ne sont pas fixées ou scellées à demeure." b) On constate que les dispositions légales et réglementaires précitées ne font pas mention des parties intégrantes. On peut cependant en déduire que ces dernières doivent, à plus forte raison, être prises en compte dans le calcul de l'estimation fiscale; les précisions apportées par les instructions de 1960 vont ainsi logiquement dans ce sens. Cela est conforme à l'art. 642 al. 1 CC, aux termes duquel "le propriétaire d'une chose l'est de tout ce qui en fait partie intégrante" . L'alinéa 2 de ce même article définit la partie intégrante comme "ce qui, d'après l'usage local, constitue un élément essentiel de la chose et ne peut être séparé sans la détruire, la détériorer et l'altérer." Selon une formule du Tribunal fédéral, les parties intégrantes sont des éléments constitutifs d'une chose qui, pris isolément, ne constituent pas une chose en eux-mêmes. "Ainsi en est-il, par exemple, du mur ou de la charpente d'une

maison et d'une manière générale, selon la définition légale, de tout ce qui compose la maison comme telle et ne peut en être enlevé qu'en la détruisant, l'endommageant ou la modifiant " (ATF 64 II 83, sp. 85 - JT 1938 I 518, sp. 520; v. également Paul-Henri Steinauer, Droits réels, Berne, 1985, p. 274). c) Quant aux accessoires, ils sont définis de la façon suivante par l'art. 644 al. 2 CC : "Sont des accessoires les objets mobiliers qui, d'après l'usage local ou la volonté clairement manifestée du propriétaire de la chose principale, sont affectés d'une manière durable à l'exploitation, à la jouissance ou à la garde de celle-ci et qu'il y a joints, adaptés ou rattachés pour le service de la chose." En outre, aux termes de l'art. 4 al. 2 LEFI, pour établir si un accessoire doit être pris en compte dans le calcul de l'estimation fiscale, il faut encore que l'objet ait été affecté au service de l'immeuble par le propriétaire de cet immeuble (à cet égard, v. CEFI M. Pe. du 29.9.1987). A contrario, cela signifie donc qu'il ne suffit pas qu'un accessoire ait été affecté au service de l'immeuble par le locataire de celui-ci pour qu'il soit pris en compte dans le calcul de l'estimation fiscale. d) Ainsi, dans le cas particulier, pour fixer l'estimation fiscale de l'immeuble litigieux, il y a lieu de distinguer, outre les parties intégrantes, les accessoires du propriétaire de ceux du locataire. En effet, de ces trois catégories juridiques de biens, seules les deux premières entrent en ligne de compte pour la fixation de l'estimation fiscale. S'agissant des accessoires du propriétaire, on notera ici une divergence entre le régime de l'estimation fiscale et celui de l'assurance-incendie, l'assurance des bâtiments ne portant en principe pas sur les accessoires; ceux-ci sont en effet couverts par l'assurance mobilière (art. 16 al. 3 de la loi du 17 novembre 1952 concernant l'assurance des bâtiments et du mobilier contre l'incendie et les éléments naturels). Cette discordance, qui résulte du régime plus récent de l'assurance-incendie, explique d'ailleurs la modification apportée à l'art. 4 al. 2 REFI (modification du 25 janvier 1991), qui abandonne désormais toute référence à cette assurance sur ce point. En résumé, l'estimation fiscale ne doit pas tenir compte des accessoires du locataire; en revanche, elle ne saurait être établie en faisant abstraction - tout au moins dans le calcul de la valeur vénale - de certaines parties intégrantes, quand bien même elles auraient été réalisées par le locataire et à ses frais. On doit s'en tenir à cet égard à la situation qui résulte du régime ordinaire des droits réels immobiliers (art. 671 et 672 CC). 3.

Au vu de ces principes, il convient d'établir, dans la présente espèce, les éléments à prendre en considération pour fixer la nouvelle estimation fiscale. Pour ce faire, la Commission se réfère au décompte définitif établi le 24 novembre 1990 par le bureau Brugger Architectes SA, à Lausanne. Celui-ci comporte six postes, représentant un montant total de Fr. 2'883'833,80, qui sont les suivants : a) poste 1 : travaux préparatoires (Fr. 58'790.-) b) poste 2 : bâtiment (Fr. 1'792'149,10) c) poste 5 : frais secondaires (Fr. 9'749,70) d) poste 6 : équipement bancaire (Fr. 488'608.-) e) poste 7 : honoraires (Fr. 485'057.-) f) poste 9 : ameublement-décoration (Fr. 49'480.-). a) La Commission centrale constate que le poste 1 se rapporte à des travaux nécessaires à la mise en route d'un chantier, mais qui n'apportent toutefois pas de plus-value durable à l'immeuble. A titre d'exemple, on mentionnera la rubrique 122, intitulée "aménagements provisoires", qui comporte, entre autres, le montant de Fr. 20'681.-, facturé par l'entreprise Sécuriton S.A., ayant trait à des frais de surveillance du chantier. Ainsi, le poste 1 "Travaux préparatoires" ne doit pas être pris en compte dans la fixation de la nouvelle estimation fiscale. b) Le poste 2 a trait aux travaux qui ont été effectués sur le bâtiment lui-même. La Commission constate en effet qu'il comporte des rubriques telles que maçonnerie-béton armé (211), étanchéité (224), plâtrerie-parois (271), revêtements de sol (281) et de parois (282). Au vu

de la définition exposée ci-dessus, ces travaux ont trait à des parties intégrantes. Les montants représentés par le poste 2 "bâtiment" doivent donc être pris en considération pour le calcul de l'estimation fiscale. c) A l'instar du poste 1, le poste 5 n'apporte pas de plus-value durable au bâtiment; en effet, il se rapporte à des frais qui n'ont qu'une relation indirecte avec l'immeuble, ainsi qu'en atteste notamment la rubrique relative aux taxes pour location du domaine public. Il ne sera donc pas pris en compte pour le calcul de l'estimation fiscale. d) Comme son intitulé l'indique, le poste 6 "équipement bancaire" comprend exclusivement l'aménagement de matériels bancaires. Ainsi en est-il notamment des rubriques "contrôle d'accès" (634), "ligne Info/Sécurité" (636), "trésor de nuit" (678), "guichets" (679). Aux termes des art. 667 et 675, par opposition à l'art. 677 CC, les constructions, ainsi que les ouvrages unis à un bien-fonds de manière durable sont la propriété du propriétaire de l'immeuble; on peut ainsi se demander si les rubriques comprises dans le poste 6 ne serait pas devenues la propriété de la S.I. Square du Centre. Selon la doctrine, tel n'est cependant pas le cas si, en cas de séparation d'avec la chose qui lui est attachée (Nebensache), la chose principale (Hauptsache) conserve néanmoins son identité (Liver, *Traité de droit privé suisse*, vol. V/1, p. 34). En particulier, en ce qui concerne des machines, la jurisprudence et la doctrine ne les considèrent pas comme des parties intégrantes, mais seulement comme des accessoires de l'immeuble où elles sont installées, à moins que l'immeuble en question n'ait été érigé spécialement pour la machine en question ou que cette machine ne puisse être démontée sans détérioration de l'immeuble ou de celle-ci (Tuor/Schnyder, *Das schweizerische Zivilgesetzbuch*, Zürich, 10 éd., 1986, p. 616; Meier-Hayoz, *Commentaire bernois*, n° 30 ad art. 642 CC; ATF 56 II 185, au sujet d'un presseur; v. également, de manière plus générale, Meier-Hayoz, *op. cit.*, n° 48 ss ad art. 644-645, n° 29 ad art. 667, n° 2 ad art. 675 et n° 4 ss ad art. 677). Les différents éléments de l'équipement bancaire réalisé (guichets, safes, machines) paraissent pouvoir être séparés de l'immeuble propriété de la recourante sans difficulté particulière. Cela étant, ils constituent des accessoires, aménagés par l'UBS, qui ne doivent donc pas être pris en compte dans le calcul de l'estimation fiscale. e) Ce poste prend en compte des honoraires du bureau d'architecte Brugger et du bureau d'ingénieurs-conseils Monod. Le fait d'avoir recours à des mandataires pour ce type de travaux est indispensable. De plus, cela confère à l'ouvrage la garantie d'une certaine qualité qui lui apporte une plus-value. Dans cette mesure, la Commission juge que ce poste doit être pris en compte pour la fixation de la nouvelle estimation fiscale. Elle constate néanmoins que le total de ce poste, de Fr. 485'057.- englobe une somme de Fr. 140'000.- représentant les travaux d'architecte relatif à un premier projet (rubrique 791); ces honoraires ne doivent pas être pris en considération. En outre, pour un calcul équitable du montant des honoraires, il convient de ne prendre en compte que ceux qui ont trait uniquement au poste 2 "bâtiment", représentant un montant de Fr. 1'792'000.-. En chiffres arrondis, la Commission constate que les honoraires de Fr. 345'000.- des bureaux Brugger et Monod (déduction faite de ceux relatifs au premier projet de Fr. 140'000.-), représentent le 14 % des dépenses relatives aux différents travaux apportés à l'immeuble $[345'000 : (2'883'800 - 485'000) = 0,1438]$. Ainsi, si l'on respecte cette proportion, les honoraires concernant le poste 2 se montent à Fr. 250'000.- (soit au 14% de Fr. 1'792'000.-). f) Enfin, s'agissant du dernier poste, intitulé "Ameublement - décoration", la Commission constate qu'il s'agit là clairement d'accessoires affectés à l'immeuble par l'UBS. A titre d'exemple, on citera les rubriques "Plantes-Vest. et Accès" (941) ou encore "Enseignes" (951). Ce poste ne sera donc pas pris en compte dans le calcul de l'estimation fiscale. En définitive, il faut retenir que la valeur vénale a subi une augmentation de

Fr. 2'042'000.- (1'792'000.- + 250'000.-). 4. Pour ce qui est de la valeur de rendement, il convient tout d'abord d'établir si l'on peut admettre que les travaux réalisés par l'UBS entraînent une augmentation de cette valeur; certes, ces travaux entraînant une plus-value sont acquis à la société propriétaire de l'immeuble; par conséquent, celle-ci pourrait, si elle louait ces mêmes surfaces à des tiers, encaisser selon toute vraisemblance un loyer supérieur. Cependant, dès lors qu'ils sont le fait du locataire et que la société propriétaire ne pouvait augmenter le loyer de ce chef, il faut admettre que la valeur de rendement demeure inchangée. Cette solution s'impose d'autant plus clairement que l'article septième du contrat de bail du 24 octobre 1960 autorise le preneur à supprimer les transformations effectuées pour autant qu'il rétablisse l'état antérieur. 5.

Au vu de ce qui précède, l'augmentation de l'estimation fiscale du bâtiment sis à la route des Flumeaux 1, à Prilly, qui représente la moyenne entre l'augmentation de la valeur vénale et l'augmentation de la valeur de rendement dues aux transformations, est la suivante :

augmentation de la valeur vénale : Fr. 2'042'000.- augmentation de la valeur de rendement : 0.- _____ total

: Fr. 2'042'000.- : 2 = Fr. 1'021'000.- arrondis à Fr. 1'020'000.- L'estimation fiscale doit en conséquence être fixée à : 4'890'000 + 1'020'000 = Fr. 5'910'000.- La décision attaquée doit être réformée dans ce sens. 6.

Le recours est ainsi partiellement admis. Les frais du présent arrêt sont laissés à la charge de l'Etat. Par ces motifs, la Commission centrale d'estimation fiscale des immeubles a r r ê t e :

I. Le recours est partiellement admis. II. La décision rendue le 17 avril 1989 par la Commission d'estimation fiscale des immeubles de district, à Lausanne, est réformée en ce sens que la nouvelle estimation fiscale de la parcelle 528, propriété de la S.I. Square du Centre S.A., est fixée à 5'910'000.-. III. Les frais du présent arrêt sont laissés à la charge de l'Etat. Lausanne, le Au nom de la Commission centrale : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est communiqué à la société recourante, par l'intermédiaire de son mandataire, la fiduciaire Fidinter S.A., Ch. de la Joliette 2, à 1000 Lausanne 13, à l'attention de M. R. Burnand, sous pli recommandé, et au Département des finances, Service du cadastre et du Registre foncier en deux exemplaires.