

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 8 avril 2005

Statuant sur les recours interjetés le 1^{er} juin 2004
(**4F 04 72** et **4F 04 74**)

par

la **Caisse fédérale de pensions PUBLICA**,

contre

les décisions sur réclamation rendues le 3 mai 2004 par le **Conseil communal de Y.**, et le 14 mai 2004 par le **Conseil communal de Z.**, relatives à la contribution immobilière de l'année 2003

(exonération)

Considérant :

En fait:

A. La Caisse fédérale de pensions PUBLICA (ci-après: la Caisse) est une institution de prévoyance au sens de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP, RS 831.40). Il s'agit d'un établissement de droit public de la Confédération inscrit au Registre du commerce et dont le siège est situé à Berne. Elle a pour but d'assurer la prévoyance de ses membres conformément à la loi fédérale du 23 juin 2000 régissant la Caisse fédérale de pensions (Loi sur la CFP, RS 172.222.0), en respectant les dispositions "impératives" de la Constitution fédérale et de la loi fédérale sur le libre passage.

B. Par décision du 26 janvier 2004, le Conseil communal de Y. a rejeté la demande d'exonération de la contribution immobilière que la Caisse avait déposée le 4 décembre 2003, pour les immeubles qu'elle loue à des tiers dans cette commune.

La Caisse a contesté cette décision le 10 février 2004 par une réclamation qui a été rejetée le 3 mai 2004. Le Conseil communal de la Y. a fondé sa décision sur le fait que, même si la caisse est une institution de droit public de la Confédération, elle doit être assujettie à la contribution immobilière en tant qu'institution de prévoyance professionnelle comme le prévoit l'art. 2 al. 4 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO, RSF 632.1). De plus, selon cette autorité, la contribution immobilière est un impôt d'objet qui frappe les immeubles sans défalcation des dettes et qui se justifie par les services que la Commune rend aux propriétaires d'immeubles. Le Conseil communal de Y. a également fait valoir des raisons d'équité pour s'opposer à l'exonération requise.

C. Le 19 avril 2004, la Commune de Z. a émis un bordereau fixant à 3'645 francs la contribution immobilière due par la caisse pour son immeuble locatif situé dans cette commune. Celle-ci a formé réclamation le 5 mai 2004, et par décision du 14 mai 2004, le Conseil communal de la commune de Z. a rejeté la réclamation pour des motifs identiques à ceux invoqués par le Conseil communal de la Y.

D. Par deux mémoires séparés mais au contenu identique, la Caisse a interjeté recours contre les deux décisions sur réclamation précitées par l'intermédiaire de sa fiduciaire, le 1^{er} juin 2004. Elle conclut à l'exonération de la contribution immobilière et se plaint d'une violation du droit fédéral et du droit cantonal ainsi que de l'inopportunité de son imposition. Elle observe que selon l'art. 62d de la loi fédérale du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA, RS 172.010), la Confédération ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non personnalisées sont exempts de tout impôt cantonal ou communal; font exception les immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques. Elle relève en substance que ses immeubles sont affectés à la prévoyance professionnelle de ses membres qui remplissent des fonctions publiques, que leur prévoyance professionnelle est donc une tâche d'utilité publique et que ses immeubles sont directement affectés à une fin publique de sorte qu'ils ne doivent pas être frappés par la contribution immobilière. La Caisse estime qu'en vertu du principe de la force dérogatoire du droit fédéral consacré à l'art. 49 Cst. féd., l'art. 62d LOGA rend nul et non avenu l'art. 2 al. 4 LCo qui prévoit l'assujettissement des institutions de prévoyance professionnelle à la contribution immobilière. Elle fait valoir enfin que l'imposition mutuelle et réciproque des différentes collectivités publiques n'est pas un mode approprié de financement de ces collectivités. Si le manque à gagner de chaque commune et de chaque canton résultant de cette exonération est minime, il n'en va pas de même en ce qui la concerne et elle considère cette économie comme étant non négligeable au vu de sa situation financière préoccupante (découvert technique de 12 milliards de francs pris en charge par la Confédération et financé au moyen de recettes fiscales ordinaires).

Le Conseil communal de Z. a fait part de ses observations le 7 juillet 2004. Il a conclu au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. Il relève que la qualité pour recourir de la Caisse devrait être niée dans la mesure où il ne saurait y avoir dans son assujettissement une quelconque atteinte à sa situation patrimoniale: la contribution immobilière constitue un élément pris en compte dans la fixation du loyer, de sorte que la perception de cet impôt n'a aucune incidence sur le rendement locatif. S'agissant de l'art. 68d LOGA (anciennement l'art. 10 de la loi fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération: LGar), le Conseil communal de Z. observe que, les immeubles de la Confédération et de ses établissements non directement affectés à des fins publiques peuvent être frappés d'impôts réels et notamment la contribution immobilière selon la jurisprudence du Tribunal fédéral; la Caisse s'est d'ailleurs acquittée des droits de mutation lors de l'acquisition de sa parcelle située à Z. Il rappelle également que les immeubles des institutions de prévoyance peuvent être frappés d'impôts fonciers, en particulier d'impôts sur la valeur brute de

l'immeuble et de droits de mutation en vertu de l'art. 80 al. 3 LPP. Il est d'avis que la Caisse confond la notion de fin publique avec le but qu'elle poursuit. Et de relever que le Tribunal fédéral a fait la distinction entre les parties d'un immeuble appartenant à la Poste et lui permettant d'accomplir le service public lui étant assigné, et les parties du même immeuble n'étant pas directement liées à l'accomplissement de ce service public, ces dernières étant soumises à l'impôt foncier (ATF 101 Ib 1 ss). Cette distinction se retrouverait au niveau cantonal à l'art. 2 al. 2 LICo et résulterait d'une jurisprudence de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt selon laquelle étaient exemptés de la contribution immobilière les bâtiments de l'Etat faisant partie de son patrimoine administratif, c'est-à-dire qui servent à l'exploitation des services publics (ACCR FR 1976/1977 n° 227 et 228). Le Conseil communal de Z. ajoute que l'interprétation peut se limiter au texte clair de la loi, le critère de la proximité de la fonction de l'immeuble avec le but d'utilité publique invoqué n'étant manifestement pas donné. S'agissant de la primauté du droit fédéral, il relève que c'est le droit fédéral lui-même, à savoir l'art. 80 al. 3 LPP, et la jurisprudence du Tribunal fédéral qui ne permettent pas l'exonération de la Caisse. Il en conclut que les art. 2 al. 4 et 13 LICo lui sont donc applicables, et souligne qu'en adoptant l'art. 2 al. 4 LICo qui fonde l'assujettissement des institutions de prévoyance à la contribution immobilière, le canton de Fribourg a fait usage de la faculté d'introduire une base légale cantonale. Faire une exception à cette règle créerait, à son avis, une inégalité de traitement insoutenable et c'est d'ailleurs ce qui a amené le Tribunal fédéral à juger que les cantons qui introduiraient un impôt ne frappant que les institutions de prévoyance, exonérées de l'impôt selon le droit fédéral, violeraient le droit fédéral (ATF 126 I 76). Quant à la question de l'inopportunité de la décision attaquée, le Conseil communal de Z. rappelle simplement que la contribution immobilière vise essentiellement à rétribuer la collectivité publique pour des services rendus à l'ensemble des propriétaires fonciers de sorte qu'elle se distingue d'autres impôts tels que celui sur le bénéfice, le capital ou encore sur les gains immobiliers. Il estime enfin que l'on ne saurait considérer le manque à gagner des communes et des cantons en cas d'exonération comme étant minime.

Le 14 juillet 2004, la Caisse a indiqué qu'elle n'avait pas de contre-observations à formuler sur la détermination de la Commune de Z.

Dans les observations sur recours qu'il a formulées le 13 août 2004, le Conseil communal de Y. a également conclu au rejet du recours. Il fait valoir que la Caisse n'exerce aucune tâche publique au sens usuel du terme mais assure la prévoyance professionnelle des employés de la Confédération, soit une tâche à caractère interne. Il se demande en outre si le terme "non autonomes" de l'art. 62d LOGA vise seulement les fondations, auquel cas les

établissements non autonomes tels que la recourante ne seraient pas du tout exonérés.

En date du 30 août 2004, la Caisse a communiqué ses contre-observations sur les observations de la Ville de Y. S'agissant de la tâche publique ou interne de la Caisse, elle relève que celle-ci exerce par définition une tâche publique comme toutes les administrations publiques. Quant à la teneur de l'art. 62d LOGA, elle remarque que si la version française de l'ancienne LGar mentionnait bien les fondations "non personnalisées", la LOGA parle désormais de fondations "non autonomes", et ces termes se rapportent uniquement aux fondations de la Confédération. Elle est d'avis que c'est bel et bien la Confédération ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes qui sont exempts de tout impôt cantonal et communal, et non exclusivement les fondations non autonomes si les conditions sont remplies.

Le 21 septembre 2004, le Conseil communal de Y. a formulé ses ultimes remarques. Il maintient ses conclusions et insiste sur le fait que les divergences entre les textes français et allemand de l'art. 62d LOGA doivent être examinées d'office par le Tribunal administratif.

En droit:

1. a) Selon l'art. 76 let. a du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative: CPJA, RSF 150.1), a qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée.

En l'espèce, l'une des deux autorités intimées met en cause la qualité pour recourir de la recourante au motif que celle-ci ne serait pas touchée économiquement par le fait de devoir payer la contribution immobilière, puisqu'elle en tient compte dans la fixation des loyers. La Cour ne saurait suivre ce point de vue. La recourante est bien la débitrice de la contribution litigieuse en tant que propriétaire des immeubles taxés, et c'est à ce titre qu'elle est atteinte par la décision attaquée et qu'elle a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée. Le fait qu'elle répercute après coup cette charge sur les loyers concerne les rapports contractuels qu'elle établit avec ses locataires mais pas la présente procédure. Il s'ensuit que la qualité pour recourir doit lui être reconnue et son recours considéré comme recevable.

- b) En vertu de l'art. 42 al. 1 let. b du CPJA, l'autorité peut, pour de justes motifs, joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet. En l'occurrence, la recourante a demandé la jonction des causes et les deux autorités intimées ne s'y sont pas opposées. Dans la mesure où les causes 4F 04 72 et 74 ont pour objet deux recours identiques qui concernent le même état de fait et la même question juridique, il convient de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul même arrêt.
2. a) Conformément à l'art. 13 al. 1 LICo, les communes peuvent prélever une contribution sur les immeubles sis sur leur territoire, à un taux proportionnel unique et sans défalcation de dette, sur la base de leur valeur fiscale (contribution immobilière). Le taux ne peut dépasser 3‰ (al. 2). Cette contribution est due par le propriétaire ou l'usufruitier inscrit au registre foncier le 1^{er} janvier de l'année. Elle est calculée sur la valeur fiscale fixée au 31 décembre de l'année civile précédant la période fiscale (al. 3).
- b) Selon une jurisprudence constante de la Commission cantonale de recours en matière fiscale, reprise par la Cour fiscale du Tribunal administratif dans un arrêt 4F 97 165 du 26 mars 1999 (*in* RFJ 1999, p. 169 ss), la contribution immobilière est un impôt spécial sur la fortune. En tant qu'impôt réel ou d'objet (« Objektsteuer »), elle ne prend pas en considération la capacité contributive de l'assujetti, contrairement aux impôts personnels ou subjectifs (« Subjektsteuern ») tel notamment l'impôt ordinaire sur la fortune. La contribution immobilière frappe donc les immeubles sans défalcation des dettes et répond à des règles qui lui sont propres. Certes, l'existence de cette contribution a été justifiée par les services que la commune rend aux propriétaires d'immeubles par ses canalisations, ses routes, etc. ainsi que les dépenses d'entretien que ces services lui occasionnent. Cette justification matérielle ne lui enlève cependant pas son caractère d'impôt proprement dit, puisque précisément - contrairement aux contributions causales - sa perception ne dépend d'aucune contre-prestation directe de la collectivité publique.
3. a) En matière d'imposition, les cantons doivent respecter le droit fédéral (art. 49 Cst. féd.) et notamment les exonérations fiscales en faveur de la Confédération. A cet égard, l'art. 80 LPP prévoit que les institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public qui ont la personnalité juridique sont exonérées des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, ainsi que d'impôts sur les successions et sur les donations perçus par les cantons et les communes dans la mesure où leurs revenus et leurs éléments de fortune sont exclusivement affectés à des fins de prévoyance professionnelle (al. 2). Toutefois, les immeubles peuvent être

frappés d'impôts fonciers, en particulier d'impôts immobiliers sur la valeur brute de l'immeuble et de droits de mutation (al. 3).

- b) Dans un arrêt de principe (ATF 116 la 264), confirmé dans un arrêt du 29 novembre 2002 (2A.483/2001 consid. 1.1 in fine), le Tribunal fédéral a jugé que les art. 80 à 84 LPP constituent des règles d'harmonisation qui posent des principes obligatoires visant à l'uniformisation du droit des impôts directs des cantons et des communes. A ce titre, elles représentent des règles de principe qui ne sont pas applicables à l'imposition des contribuables sans que les cantons ne les reprennent dans leur législation fiscale.
- c) Amené à se prononcer sur l'admissibilité des impôts fonciers cantonaux frappant des immeubles appartenant à des institutions de prévoyance professionnelle, notre Haute Cour a jugé qu'un impôt foncier cantonal - en l'occurrence l'impôt foncier cantonal argovien de 2‰ sur la valeur officielle des immeubles - qui n'est perçu que sur des immeubles appartenant à des institutions de prévoyance professionnelle, viole le principe de la généralité de l'impôt et ne peut pas se fonder sur l'art. 80 al. 3 LPP (ATF 126 I 76 consid. 2).

Le Tribunal fédéral a précisé cette jurisprudence dans un arrêt 2P.112/2003 du 29 août 2003 (consid. 2.4.3). Il a relevé qu'il n'était pas interdit aux cantons de prélever des impôts fonciers auprès d'institutions de prévoyance exonérées, l'art. 80 al. 3 LPP prévoyant comme exception à l'exonération le fait que des immeubles puissent être frappés de certains impôts fonciers et droits de mutation. Il a encore indiqué à cet égard que dans son arrêt 126 I 76, il n'avait pas qualifié l'impôt en question d'anticonstitutionnel quant à son principe, mais parce que cet impôt était prélevé exclusivement sur les immeubles de fondations de prévoyance exonérées de sorte que cela violait le principe de la généralité de l'impôt.

- d) En droit fribourgeois, l'assujettissement des institutions de prévoyance à la contribution immobilière est précisément fondé sur l'art. 2 al. 4 LICo. Cette règle d'assujettissement est insérée dans une disposition relative à l'exonération des impôts communaux, laquelle prévoit notamment ce qui suit:

¹ *L'exonération de l'impôt cantonal entraîne l'exonération de l'impôt communal, sous réserve des dispositions suivantes.*

(...)

⁴ *Les institutions de prévoyance professionnelle sont assujetties à la contribution immobilière conformément à l'article 13.*

4. a) En l'espèce, dans la mesure où la recourante assure la prévoyance professionnelle des fonctionnaires fédéraux, elle est également soumise à la LPP. Le statut fiscal des assureurs y est réglé aux art. 80 ss. En tant que loi spéciale par rapport à la LOGA, c'est bien la LPP qui doit permettre de déterminer le régime fiscal applicable à la recourante. A cela s'ajoute le fait que l'art. 62d LOGA, qui prescrit que la Confédération ainsi que ses établissements, entreprises et fondations non autonomes sont exempts de tout impôt cantonal ou communal, à l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques, a été introduit dans la LOGA par le chiffre II 3 de l'annexe à la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl, RS 171.10) en vigueur depuis le 1^{er} décembre 2003. Dans son rapport du 1^{er} mars 2001 sur la LParl (publié *in* FF 2001 p. 3298 ss, p. 3450), la Commission des institutions politiques du Conseil national a relevé que les dispositions prévues aux art. 10 et 11 LGar sont reprises dans les nouveaux art. 62d et 62e LOGA sous un nouveau chapitre 2^{ter} "exonération fiscale et protection des biens de la Confédération". La règle de l'art. 62d LOGA n'est donc pas nouvelle puisqu'elle figurait déjà dans l'ancienne LGar où elle avait été introduite par la loi fédérale du 5 mai 1977 (RO 1977 II 2249) dans le cadre d'un train de mesures destinées à équilibrer les finances fédérales, sous la forme d'une modification de l'art. 10 LGar. Le message accompagnant le projet de loi de 1977 précisait à cet égard que l'on en restait au principe général selon lequel les immeubles ne servant pas directement à des buts publics sont soumis aux impôts cantonaux et communaux, et que le critère de "l'affectation directe à des buts publics" avait été amplement défini par la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 100 Ib 236 consid. 2c et 101 Ib 3 consid. 3) (FF 1977 I 809 ss, 821). Il apparaît ainsi que la LPP est non seulement une loi spéciale, mais aussi une loi postérieure à l'art. 62d LOGA - dont le contenu avait été introduit plus de 5 ans avant l'adoption de la LPP le 25 juin 1982 - ce qui justifie également son application en l'espèce. Partant, le grief de violation de la primauté du droit fédéral est mal fondé.
- b) La Cour observe en outre que, dans les deux communes concernées, la contribution immobilière est prélevée auprès de tous les propriétaires fonciers et non pas seulement auprès des institutions de prévoyance. D'autre part, à l'art. 80 al. 2 LPP, le législateur fédéral a choisi d'accorder un régime fiscal identique pour toutes les caisses de pension, qu'elles soient publiques ou privées. En l'occurrence, l'art. 2 al. 4 LICo, qui concrétise la possibilité laissée aux cantons par le législateur fédéral de prélever des impôts fonciers sur les immeubles des institutions de prévoyance, est donc également applicable à la recourante indépendamment du fait qu'il s'agisse d'un établissement de droit public de la Confédération. De plus, l'al. 3 de l'art. 80 LPP prescrit très clairement que les immeubles des institutions de prévoyance peuvent être frappés d'impôts fonciers; aucune condition relative

à l'affectation des immeubles n'y est prévue. La recourante ne peut dès lors se prévaloir du but particulier auquel sont affectés ses immeubles pour prétendre à l'exonération de la contribution immobilière. Enfin, les autorités intimées ont correctement appliqué le droit cantonal et communal et non pas directement l'art. 80 al. 3 LPP. Au vu de ce qui précède, le grief de violation du droit fédéral et cantonal est rejeté.

- c) La recourante se plaint de l'inopportunité de la décision attaquée au vu notamment de ses difficultés financières, difficultés auxquelles il doit être remédié par le biais des recettes fiscales ordinaires. La Cour constate que les difficultés financières d'un assujetti ne constituent jamais un motif d'exonération. Tout au plus peut-on relever que, dans certaines hypothèses, la législation fiscale prévoit d'accorder une remise d'impôt. Toutefois, cette question ne se pose manifestement pas en l'espèce.

Pour tous les motifs qui précèdent, les recours sont rejetés.

403.12; 407; 412