

NE_GERICHTE CDP.2011.156 vom 31. Mai 2012

NE Tribunal cantonal, 2012-05-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.156

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.156 du 31 mai 2012

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.156 del 31 maggio 2012

Erwägungen

E. 1

a) Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. b) La compétence du Tribunal cantonal ressort de l'article 30 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27 juin 1979 (LPJA) par renvoi de l'article 17 de la loi cantonale concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 (LDMI).

E. 2

Conformément à l'article premier LDMI , les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux sont soumis aux lods. Ceux-ci sont calculés sur l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires (art. 5 LDMI). L'article 5a LDMI , en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008, dispose sous le titre "Cas particuliers", que lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main ou lors de contrats de vente liés à un contrat d'entreprise assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, les lods sont calculés sur le prix global, comprenant le prix du terrain et le prix de l'ouvrage. Les droits de mutation sont des impôts indirects (arrêt du TF du 08.08.2005 [2P.202/2004] cons. 3.4) et ne relèvent pas du droit harmonisé. Sous réserve des impératifs constitutionnels, le législateur cantonal est donc libre dans leur aménagement. En droit fiscal, le principe de la légalité est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'article 127 al. 1 Cst, qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 131 II 562 cons. 3). Pour mériter la qualification de loi au sens formel, le Tribunal fédéral a précisé qu'en droit cantonal, il suffisait qu'une norme fût adoptée par le législateur, les cantons n'étant en fait pas obligés de soumettre leurs lois au référendum populaire (RDAF 1993, p. 346 citée par Oberson , Droit fiscal suisse, Bâle 2007, § 3, no 2-5, p. 27). En droit neuchâtelois, les droits de mutation étant perçus lors du transfert d'un immeuble et leur assiette étant selon l'article 5 LDMI l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires, l'article 5a LDMI introduit le cas particulier d'une assiette globale en présence de constructions clés en main ou de contrats liés. Il faut se demander dans quelles circonstances ces bases légales permettent d'étendre l'assiette des droits de mutation à une construction qui n'est pas encore réalisée, ou pas entièrement, au moment du transfert du bien-fonds dont elle fera ensuite partie intégrante par accession. Cette question ne relève pas uniquement du droit neuchâtelois. Depuis plusieurs décennies, la pratique de certains cantons, entérinée par le Tribunal fédéral sous l'angle de l'arbitraire, considère qu'il est justifié de percevoir les droits de mutation sur le montant de la construction terminée (ce qui va de soi) ou en voie d'achèvement, plus ou moins commencée ou seulement projetée, dans

certaines circonstances, lors du transfert d'un bien-fonds. La pratique administrative et judiciaire neuchâteloise permettait de fixer les lods de manière globale avant l'introduction de l'article 5a LDMI. La jurisprudence publiée fait état de quelques changements de pratique, sans que la tendance de fond d'élargir l'assiette des droits de mutation soit fondamentalement remise en question. Dans un arrêt rendu sous l'empire de l'ancien code des lods de 1842, la commission cantonale de recours avait admis que lorsqu'un immeuble est vendu en cours de construction et si le vendeur s'est réservé le droit de terminer les travaux, les lods étaient dus sur la totalité des prestations versées par l'acheteur, y compris les sommes payables au moment de l'achèvement des travaux, cela du moins lorsque le contrat de vente et le contrat d'entreprise dépendaient l'un de l'autre au point que l'un n'aurait pu être conclu sans l'autre (RJN 3 III 307). Dans un arrêt ultérieur, elle a toutefois considéré que lorsqu'une personne vend un terrain et s'engage à y édifier un immeuble pour le compte de l'acquéreur, les lods ne sont pas dus sur le prix prévu pour les travaux de construction, même si les contrats de vente et d'entreprise ont été conclus le même jour et que le prix global pour la construction comprend la valeur du terrain, parce qu'on ne peut percevoir des lods sur la valeur d'un bâtiment totalement inexistant au moment de la mutation sujette à l'impôt (RJN 4 III 506). En 1972, le Conseil d'Etat avait estimé qu'en présence d'un terrain et d'un bâtiment en cours de construction, l'assiette des lods était la valeur du bâtiment en son état au moment de la passation de l'acte (RJN 5 III 313). La jurisprudence ultérieure est revenue au principe du calcul des droits de mutation sur le prix global pour lequel le vendeur s'oblige à construire sur le bien-fonds aliéné, lorsque le contrat de vente et le contrat d'entreprise dépendent l'un de l'autre au point que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre et que le résultat recherché par ces deux contrats est, au point de vue économique, la vente d'une maison. Cette jurisprudence réservait, à titre d'exception, à interpréter de manière restrictive le cas où le financement était assumé d'emblée par l'acquéreur (RJN 6 III 59). Le Tribunal administratif, dans une décision du 3 octobre 1984, a considéré que lorsqu'un vendeur aliène une maison en l'état de gros œuvre tout en se réservant le droit d'assurer l'achèvement des travaux, l'assiette des droits de mutation est le prix payé pour le terrain et la maison terminée, en tenant compte de la réelle et commune intention des contractants, y compris leurs projets d'avenir (RJN 1984 p. 160). Aucune de ces décisions ne concerne un "contrat clés en mains".

E. 3

La définition de l'assiette des droits de mutation repose sur des notions de droit civil, mais il s'agit de tenir compte également de leur contenu économique auquel le législateur fiscal se réfère à travers la forme économique. Lorsque le législateur fiscal recourt à une notion empruntée à un autre domaine du droit, il faut déterminer s'il entend reprendre cette notion telle quelle et s'y tenir ou s'il s'agit d'un point d'accrochage permettant de définir l'opération ou l'état de fait qu'entend saisir la loi. Dans le premier cas, l'interprétation de la notion est limitée par sa définition dans la partie du droit où elle a été puisée. Dans le second, il faut prendre en compte le sens et le contenu (éventuellement économique) de la notion de droit privé, qui peuvent être interprétés cas échéant extensivement au regard du but et de la systématique de la loi fiscale (Yersin in Yersin / Noël (éd.), Commentaire romand, LIFD, Bâle 2008, Remarques préliminaires, no 50, p. 24). La jurisprudence du Tribunal fédéral a considéré que la disposition légale définissant l'assiette des droits de mutation est une prescription de nature économique dont l'interprétation doit se faire sur la base de considérations économiques (arrêt du TF du 25.07.2000 in JAB 2001, p. 193 pour le droit bernois). La LDMI ne définit pas les notions de "vente d'une construction ... clés en main"

ni de "contrats de vente liés à un contrat d'entreprise assimilable à une construction clés en main", de sorte qu'il y a lieu de procéder à leur interprétation en tenant compte du fait qu'il s'agit de prescriptions de nature économique. Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (arrêt du TF du 08.03.2007 [2P.157/2006/2P.297/2006] , cons. 4.1 avec référence à ATF 132 V 159 cons. 4.4.1, p. 163/4). L'introduction de l'article 5a dans la LDMI a donné lieu à différentes prises de position. Selon le rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant modification de la loi sur les contributions directes (LCdir) et de la loi concernant la perception des droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 juin 2007 (BO GC 2007-2008, vol. 3, p. 747 ss), cette nouvelle disposition était motivée par le fait que la loi, dans sa teneur antérieure, ne permettait pas de soumettre aux lods l'acquisition d'immeubles "clés en mains", créant une inégalité de traitement entre les petits propriétaires et les promoteurs immobiliers. L'article 5a LDMI permettrait de prélever les droits de mutation sur les acquisitions immobilières réalisées sous forme de contrat d'entreprise (p. 767). Le Conseiller d'Etat chef du Département de la justice, de la sécurité et des finances, a précisé qu'il ne s'agissait pas d'introduire un nouvel impôt, mais de corriger une inégalité de traitement entre les promoteurs immobiliers qui vendent des futurs immeubles par un contrat mixte signé simultanément chez le notaire. Lors des débats parlementaires, l'inégalité motivant la modification législative a été contestée et la difficulté pratique d'appliquer la nouvelle réglementation soulignée. Un député a relevé que les parties n'avaient pas d'obligation d'informer le notaire instrumentant, chargé de la communication à l'autorité fiscale, de l'existence de deux contrats liés, de sorte que l'autorité pourrait ne pas être informée de tous les cas visés (intervention Laurent Amez-Droz, p. 621, intervention André Nardin, p. 623). Le conseiller d'Etat, chef du Département de la justice, de la sécurité et des finances a alors précisé que " la modification législative ne touchait que les "contrats de vente d'une construction ou d'unité d'étage, clefs en main. (...), soit lorsqu'il y a effectivement au même moment (...) vente de la parcelle, sous-entendu: "nous vous la vendons si, en même temps, vous nous signez notre contrat d'entreprise " (p. 624). Il a précisé que seuls les promoteurs pouvaient mener des opérations de ce type-là, que le canton de Berne avait la même pratique que celle qui était proposée, et que la nouvelle disposition viserait " uniquement (...) ces opérations clefs en mains (p. 625). L'article 6a de la loi bernoise du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations, introduit par modification du 26 janvier 1999, à la même teneur que l'article 5a LDMI . Ainsi et contrairement à l'avis du recourant, la notion de contrat "clés en mains" n'est pas univoque, que ce soit en droit civil ou en droit public. L'expression est utilisée pour les constructions, où l'on peut se représenter la situation de la remise des clés et du transfert des profits et des risques, mais également pour d'autres types de contrats, comme par exemple des solutions informatiques ou même l'installation de piscines, où l'association d'idées est plus laborieuse quant aux prestations réciproques des parties. Les raisons qui permettent de considérer qu'il existe un lien rendant les contrats de vente et d'entreprise assimilables à une construction clés en mains ne sont pas plus faciles à cerner. Sur le plan civil, le Tribunal fédéral s'est récemment prononcé sur un cas de vente d'immeuble avec un projet de construction en relevant qu'il s'agissait in casu d'un contrat mixte incluant des éléments de vente et

d'entreprise, tout en mentionnant d'autres qualifications qui entraînent des conséquences juridiques différentes (conclusion de deux contrats séparés, l'un de vente l'autre d'entreprise, conclusion d'un seul contrat mixte qui lie les prestations de vente à celles de construction et enfin conclusion d'un contrat de vente sur une chose future; cf. ATF 117 II 259 , cons. 2b et Chiani / Vischer , Grundstückkauf mit projektierte Baute in Weblaw, commentaire de l'arrêt du TF du 24.02.2011 [4A_601/2010]). La jurisprudence relative à la cession de terrains à bâtir ou en construction en matière de droits de mutation s'est ralliée tantôt à l'une tantôt à l'autre de ces possibles qualifications, de sorte que les critères retenus sont variables selon les cantons. Un survol complet de ces critères figure dans la contribution de Thomas , RF 47/1992, p. 10 ss, tirée de l'ouvrage "Les droits de mutation, étude des législations cantonales", vol. 104 des publications de la Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux citée par le recourant. Il précise à cet égard que la notion de vente "clefs en main" est à considérer de manière plus étroite que celle d'un contrat de vente lié à un contrat d'entreprise. En effet, lors d'une vente "clés en main", l'acquéreur l'est pour un prix forfaitaire global. A contrario, le prix final de la construction peut être indéterminé lors d'une vente liée à un contrat d'entreprise. C'est l'un des critères, englobant le prix et le financement, qu'il convient de prendre en compte parmi d'autres pour apprécier un état de fait. La pratique des cantons, notamment celle de Berne et de Zoug, parle de "contrat clés en mains" lorsque l'immeuble n'est pas, selon la volonté des parties, construit selon les désirs individuels de l'acheteur, mais que le transfert de propriété porte sur une chose future déterminée (GVP 1999, p. 198 ss avec référence à ATF 88 I 217 p. 221). Le Tribunal fédéral s'est prononcé à plusieurs reprises sur les pratiques cantonales en matière d'assiette globale des lods, et sa jurisprudence sera reprise plus loin en tant que besoin. Il n'a pas traité le cas d'un "contrat clés en mains", mentionnant tout au plus que ce concept était mentionné dans le contrat, mais a toujours abordé la question du lien existant entre les contrats de vente et d'entreprise. Selon sa jurisprudence, la disposition légale relative à l'assiette des lods (sans référence spécifique à un lien entre les contrats et les "contrats clés en mains") est une prescription de nature économique dont l'interprétation doit se faire sur la base de considérations économiques. L'appréciation dépend d'un examen de toutes les circonstances du cas, et peut ressortir d'un faisceau d'indices (pour Zoug, voir GVP 2002, p. 253 et, pour Berne, BVR 2001, p. 193 cons. 3 aa avec référence à la jurisprudence du TF du 26.11.1996 [2P.159/1994], ZBl 82/1981, p. 166 ss, Archives 44, p. 61 ss, 50, p. 445, RF 33, p. 166 et ATF 88 I 217 , 91 I 173 ss). Selon la doctrine, qui reprend la jurisprudence cantonale et fédérale, les indices laissant penser que le contrat de vente est lié à un contrat d'entreprise sont, dans le cadre de l'appréciation de l'ensemble des circonstances du cas, le fait que le contrat d'entreprise soit partie intégrante du contrat de vente, que l'entrée en jouissance n'ait lieu qu'une fois la construction terminée, que l'acquéreur ne supporte qu'à ce moment-là les charges hypothécaires, fiscales et autres y relatives et bénéficie à ce moment-là des revenus y afférents, que la construction soit déjà avancée au moment de la conclusion du contrat de vente, que le contrat de vente contienne une peine conventionnelle, que la conclusion du contrat d'entreprise soit une condition de la vente, que l'acquéreur soit lié par un projet détaillé au moment de la conclusion de la vente et que l'offre de vente ou la publicité de vente concerne une maison terminée pour un prix forfaitaire. Les indices en sens contraire, laissant penser que la vente n'est pas liée à un contrat d'entreprise, sont que le contrat de vente soit conclu immédiatement sans référence à un contrat d'entreprise, que la prise de possession soit immédiate, qu'il n'y ait pas de construction commencée lors de la conclusion du contrat de vente, que la conclusion du

contrat d'entreprise ne soit pas une condition du contrat de vente, que le prix du bien-fonds et celui de la construction soient différenciés dans l'acte de vente, ou que seul le prix du bien-fonds figure au contrat de vente, la réalisation d'une expertise pour déterminer la valeur des travaux effectués lors de la signature de l'acte, l'inscription du contrat de vente au registre foncier immédiatement et sans condition, bien avant l'achèvement du bâtiment et l'absence d'influence par le contrat d'entreprise sur le contrat de vente, le transfert de propriété étant déjà inscrit (Thomas , op. cit., p. 74).

E. 4

En l'espèce, le recourant a acquis par acte de vente mobilière du 6 juillet 2010, en copropriété avec R., de F., le bien-fonds no [a] du cadastre de [...] et des parts de copropriété à divers autres biens pour un prix de 150'000 francs. L'acte mentionne sous chiffre "9.4 contrat d'entreprise" que les acquéreurs, après avoir été rendus attentifs par le notaire aux conséquences pénales d'affirmations fallacieuses et d'obtention frauduleuses (sic) d'une constatation fautive (art. 253 CP), déclarent que la signature de l'acte de vente n'est pas liée à la condition sine qua non de la signature du contrat d'entreprise avec la société G. SA et qu'ils sont au bénéfice d'un propre crédit de construction. Il indique également que F., agissant tant en son nom et pour son compte personnel qu'au nom et pour le compte de la société G. SA, certifie au notaire, après avoir été rendu attentif aux conséquences pénales mentionnées ci-dessus, que les acquéreurs n'ont pas été obligés de signer un contrat d'entreprise avec la société G. SA afin qu'ils puissent acquérir le bien-fonds no [a] du cadastre de [...]. L'acte mentionne qu'au vu de ces éléments, il appert au notaire, sous réserve d'une décision contraire des autorités fiscales compétentes, que le contrat d'entreprise n'est pas soumis à la perception des droits de mutation au sens de l'article 5a contrario LDMI . Le contrat évoque un règlement de copropriété sous forme de règlement d'administration et d'utilisation du 27 octobre 2009, auquel ils ont déclaré se soumettre. Le contrat d'entreprise générale conclu par X. et R. le 18 août 2010 avec la société G. SA, entreprise générale de construction et bureau d'architecture, représentée par F., qui est une société du groupe du prénommé selon leurs sites internet respectifs, porte sur la construction d'une maison individuelle sur le bien-fonds no [a], pour un prix de 780'000 francs, en sus du prix du terrain (art. 4 du contrat). L'objet du contrat est la construction d'une " maison individuelle sise sur le bien-fonds no [a] du cadastre de [...], selon les plans et le descriptif, dont un jeu dûment signé par les intéressés" fait partie intégrante du contrat (art. 1). Le paiement du prix de l'ouvrage prévoit un acompte de 10 % à la signature du contrat, puis de 20 % respectivement lors de la pose de la dalle au rez-de-chaussée, de la dalle au 1^{er} étage, de la toiture, de l'enduisage et des chapes, et de 10 % à l'entrée en jouissance, fixée au 31 mars 2011. Le transfert des profits et charges de l'immeuble n'est pas précisé dans le contrat de vente. Le contrat d'entreprise prévoit une entrée en jouissance le 31 mars 2011 au plus tard (art. 19), les acquéreurs n'étant pas tenus d'occuper l'immeuble si celui-ci est achevé antérieurement (art. 12). La décision de taxation du 15 septembre 2010 ne motive pas, outre par référence à l'article 5a LDMI , le calcul des droits de mutation sur la somme du prix du terrain et du montant du contrat d'entreprise. Dans sa réclamation, le recourant fait valoir que le contrat d'entreprise est postérieur à l'acquisition du terrain et totalement indépendant et conteste qu'il s'agisse d'une construction "clé en mains". Il dénie toute obligation de sa part de confier la construction à la société G. SA et fait valoir qu'il dispose, avec sa copropriétaire, d'un propre crédit de construction. La décision sur réclamation pose le principe qu'en l'absence de tout critère précis à l'article 5a LDMI , l'exclusion expresse dans l'acte de transfert d'une obligation de signer un contrat

avec l'entreprise du vendeur ou le financement par un crédit propre ne suffisent pas à soustraire aux lods la valeur du contrat d'entreprise. L'autorité fiscale estime que d'autres paramètres doivent être examinés, notamment la proximité temporelle des opérations. Dans la mesure où la demande de permis de construire a été présentée par le vendeur, le 9 juin 2010, que la mise à l'enquête publique prévoyait un délai d'opposition au 12 juillet 2010, que le contrat de vente a été passé le 6 juillet déjà, le contrat d'entreprise avec la société G. SA le 18 août 2010, le permis de construire délivré le 6 octobre 2010 sans que les plans aient, selon le service communal compétent, été modifiés dans l'intervalle, il y avait lieu de retenir un lien entre les deux contrats. Par ailleurs, le bien-fonds aliéné faisait partie d'un plan de quartier pour la construction de plusieurs immeubles dont F. faisait la promotion, de sorte qu'il paraissait peu probable qu'en tant que professionnel de l'immobilier, il prépare un projet de lotissement et vende un terrain pour qu'il soit travaillé par une entreprise concurrente. La société G. SA appartenait au vendeur, il y avait donc un lien étroit entre le vendeur et l'entreprise générale. Si les contrats étaient réellement indépendants, il n'y aurait pas eu besoin de mentionner dans le contrat d'entreprise que le prix de l'ouvrage s'entendait sans la valeur du bien-fonds. Enfin, les parties avaient déjà conclu d'autres contrats portant sur des biens immobiliers. A l'encontre de ces arguments, le recourant soutient tout d'abord qu'il ne s'agit pas d'un contrat "clés en main", dans lequel le paiement du prix se fait en une fois à la fin de la construction, le risque économique est assumé intégralement par l'entrepreneur pendant la construction et le crédit hypothécaire susceptible d'être fixé à l'avance pour une date précise sans devoir être précédé d'un compte de construction générant des intérêts intercalaires. Il conteste ensuite que les deux contrats soient liés si étroitement qu'il faille admettre que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre. Il estime que le vendeur a couru le risque qu'un tiers soit mandaté pour la construction et que le contrat ne contient aucun garde-fou pour empêcher cette éventualité puisqu'il ne stipule pas de peine conventionnelle. Enfin, les parties ont expressément confirmé, après avoir été rendues attentives par le notaire aux conséquences pénales d'affirmations fallacieuses et d'obtention frauduleuse d'une constatation fautive, que l'acquisition immobilière n'était pas liée à une future signature d'un contrat d'entreprise général avec la société G. SA et bénéficiaient de leur propre crédit de construction.

E. 5

Comme déjà dit au considérant 3 ci-dessus, la qualification d'un contrat "clés en main" n'est pas aussi limpide que le soutient le recourant, et la jurisprudence fédérale et cantonale aborde cette question de manière différenciée en droit privé et en droit public. Dans le présent cas, il n'est pas indispensable d'aboutir à la qualification de "contrat clés en mains" ou de l'exclure à mesure que l'article 5a est également applicable lorsque les contrats de vente et d'entreprise sont liés de manière suffisamment étroite pour qu'on puisse admettre que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre. Rien n'indique dans les travaux préparatoires que la loi ait voulu restreindre le champ d'application de la LDMI en limitant le calcul global des droits de mutation aux constructions "clés en main". Bien au contraire, plusieurs groupes parlementaires ont reproché au Conseil d'Etat de vouloir, avec l'introduction de l'article 5a LDMI, mettre en place un nouvel impôt. Comme indice plaçant contre l'existence d'un lien entre les contrats dans le présent cas, on peut relever que les deux accords ont été signés avec un intervalle temporel de six semaines, que le transfert de propriété immobilière a été inscrit sans retard au registre foncier, que le contrat de vente contient une clause par laquelle les parties certifient qu'elles ne sont pas liées par un contrat d'entreprise et que les acquéreurs ont financé eux-mêmes le coût de construction. Tous ces

critères ont été retenus, à un moment ou à un autre, par la jurisprudence cantonale (y compris dans d'autres cantons que Neuchâtel) et fédérale, pour admettre une imposition limitée au seul transfert du bien-fonds. Aucun d'entre eux n'est toutefois, pris isolément, décisif. S'il est vrai que la simultanéité des contrats a tout d'abord été retenue comme signe d'un lien entre les contrats, réunis cas échéant dans le même document ou dans deux pièces signées auprès du même officier public, ce critère a ensuite été apprécié avec d'autres. La jurisprudence a reconnu dans de nombreux cas une unité des contrats quand bien même ils avaient été conclus séparément, cas échéant avec des personnes différentes. Le financement de la construction a joué un rôle important dans la jurisprudence neuchâteloise puisqu'il a été admis, pendant un certain temps, qu'on ne pouvait acheter un objet dont on assurait le financement, et donc qui n'appartenait pas au vendeur. Cet élément a également perdu de son importance et ne représente qu'un indice parmi d'autres. On peut par ailleurs relever à cet égard que l'hypothèse où un vendeur prend sur lui seul la charge du financement d'un objet à construire tout en aliénant ce futur bien immobilier avec le fonds n'est pas usuelle, si ce n'est dans un contrat portant sur une habitation déjà terminée. Dès que l'achat est discuté et concrétisé avant ou peu après le début de la construction, par une promesse de vente, une vente sur plans, une vente à terme ou un autre contrat, le financement du bien est généralement assumé par l'acquéreur, ou il y participe en tous les cas. Les cas où l'acquéreur ne conclut qu'un contrat hypothécaire avec la banque demeurent limités aux ventes sur un immeuble déjà achevé, ou à tout le moins lorsque le gros œuvre l'est. Le financement constitue donc un critère parmi d'autres. Comme indice en faveur d'un lien entre les contrats, on peut mentionner leur proximité temporelle (qui joue un rôle en faveur et en défaveur de chaque thèse) dans un processus de construction qui peut prendre plusieurs mois ou années, l'engagement du vendeur dans le processus d'obtention des autorisations de construire, le fait qu'il a lui-même (ou une société apparentée) établi les plans de construction qui ont été repris sans modification par les acheteurs. Un autre élément résulte des particularités du lotissement dont fait partie la parcelle no [a] du cadastre de [...], "[...]". Selon le site internet de l'entreprise B. SA, qui appartient également au groupe F., il s'agit d'un quartier où le groupe "se met au vert" et pour lequel la première villa a obtenu le certificat Minergie-P le 12 avril 2011, une autre le certificat Minergie P Eco, les autres devant (état selon internet au 01.05.2012) tenter d'obtenir ce label. Ce lotissement a fait l'objet d'un plan de quartier spécifique et il répond à une nouvelle orientation du groupe de F. dans les constructions plus écologiques. Dans ce contexte, le fait que plusieurs villas du lotissement aient été simultanément mises à l'enquête par le promoteur du projet, que les plans aient été approuvés et soient utilisés tels quels pour la réalisation des premiers immeubles (en tous les cas du premier) démontre que le vendeur n'a pas aliéné simplement une parcelle, mais un concept incluant la mise en parcelles du lotissement sur un terrain qu'il possédait et la réglementation, dans une mesure beaucoup plus poussée, du type de construction et des spécifications énergétiques qui devait être respectées. L'état des travaux au jour de la conclusion du contrat de vente n'est pas indiqué par les parties, et la date d'entrée en jouissance mentionnée dans le contrat d'entreprise ne porte que sur la maison terminée. L'ambition d'obtenir la certification Minergie, à des fins de publicité commerciale à tout le moins, imposait que la construction suive des impératifs stricts sans laisser une grande marge de manœuvre à l'acquéreur. Dans ce contexte, il faut admettre qu'il était matériellement presque impossible qu'une autre entreprise se charge de l'exécution du contrat, en tous les cas au prix prévu, compte tenu des pertes de savoir découlant d'une reprise des plans par un tiers et de l'abandon de conditions plus favorables négociées avec

les maîtres d'état dans le cadre d'un plan de lotissement. Il faut donc admettre que les recourants n'ont pas acheté une parcelle sur laquelle ils ont pu édifier la maison de leurs rêves (certes dans un espace déjà réduit par la réglementation en matière d'aménagement du territoire et d'urbanisme de la commune concernée), mais qu'ils ont bien acheté sur plans une maison conçue par le vendeur, admise par les pouvoirs publics, dont l'ambition était de correspondre à des impératifs écologiques particulièrement stricts. Ils n'avaient pas grande possibilité d'en modifier l'aspect ou le contenu, même s'ils l'avaient voulu, au lieu de se fier, comme ils l'indiquent, au savoir-faire de l'entreprise qu'ils connaissaient. Compte tenu de ces éléments, il faut admettre que le recourant et l'autre copropriétaire ont noué un faisceau de relations juridiques qui démontrent que les contrats d'achat et de construction constituent un tout devant aboutir, à l'endroit prévu, à la construction d'une maison présentant des spécificités déterminées. Le fait que le contrat de vente ne contienne aucune peine conventionnelle n'est pas déterminant, pas plus que les parties aient certifié qu'il n'existait pas d'obligation de contracter avec la société G. SA, puisque c'est l'ensemble des circonstances de cas qui doit être déterminant. L'objection que la construction d'autres villas dans un autre lotissement (celui de [...]) a été confiée à une entreprise tierce n'est d'aucun secours au recourant, dans la mesure où l'examen porte sur son cas individuellement. Il n'a du reste ni allégué ni démontré que d'autres constructions sur le lotissement [...] ont été effectuées par des entreprises tierces.

E. 6

Le recours est rejeté. Le recourant qui succombe doit supporter les frais de procédure, compensés par son avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

E. 31

mars 2011. Le transfert des profits et charges de l'immeuble n'est pas précisé dans le contrat de vente. Le contrat d'entreprise prévoit une entrée en jouissance le 31 mars 2011 au plus tard (art. 19), les acquéreurs n'étant pas tenus d'occuper l'immeuble si celui-ci est achevé antérieurement (art. 12).

La décision de taxation du 15 septembre 2010 ne motive pas, outre par référence à l'article 5aLDMI, le calcul des droits de mutation sur la somme du prix du terrain et du montant du contrat d'entreprise. Dans sa réclamation, le recourant fait valoir que le contrat d'entreprise est postérieur à l'acquisition du terrain et totalement indépendant et conteste qu'il s'agisse d'une construction "clé en mains". Il dénie toute obligation de sa part de confier la construction à la société G. SA et fait valoir qu'il dispose, avec sa copropriétaire, d'un propre crédit de construction.

La décision sur réclamation pose le principe qu'en l'absence de tout critère précis à l'article 5aLDMI, l'exclusion expresse dans l'acte de transfert d'une obligation de signer un contrat avec l'entreprise du vendeur ou le financement par un crédit propre ne suffisent pas à soustraire aux lods la valeur du contrat d'entreprise. L'autorité fiscale estime que d'autres paramètres doivent être examinés, notamment la proximité temporelle des opérations. Dans la mesure où la demande de permis de construire a été présentée par le vendeur, le 9 juin 2010, que la mise à l'enquête publique prévoyait un délai d'opposition au 12 juillet 2010, que le contrat de vente a été passé le 6 juillet déjà, le contrat d'entreprise avec la société G. SA le 18 août 2010, le permis de construire délivré le 6 octobre 2010 sans que les plans aient, selon le service communal compétent, été modifiés dans l'intervalle, il y avait lieu de

retenir un lien entre les deux contrats. Par ailleurs, le bien-fonds aliéné faisait partie d'un plan de quartier pour la construction de plusieurs immeubles dont F. faisait la promotion, de sorte qu'il paraissait peu probable qu'en tant que professionnel de l'immobilier, il prépare un projet de lotissement et vende un terrain pour qu'il soit travaillé par une entreprise concurrente. La société G. SA appartenait au vendeur, il y avait donc un lien étroit entre le vendeur et l'entreprise générale. Si les contrats étaient réellement indépendants, il n'y aurait pas eu besoin de mentionner dans le contrat d'entreprise que le prix de l'ouvrage s'entendait sans la valeur du bien-fonds. Enfin, les parties avaient déjà conclu d'autres contrats portant sur des biens immobiliers.

A l'encontre de ces arguments, le recourant soutient tout d'abord qu'il ne s'agit pas d'un contrat "clés en main", dans lequel le paiement du prix se fait en une fois à la fin de la construction, le risque économique est assumé intégralement par l'entrepreneur pendant la construction et le crédit hypothécaire susceptible d'être fixé à l'avance pour une date précise sans devoir être précédé d'un compte de construction générant des intérêts intercalaires. Il conteste ensuite que les deux contrats soient liés si étroitement qu'il faille admettre que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre. Il estime que le vendeur a couru le risque qu'un tiers soit mandaté pour la construction et que le contrat ne contient aucun garde-fou pour empêcher cette éventualité puisqu'il ne stipule pas de peine conventionnelle. Enfin, les parties ont expressément confirmé, après avoir été rendues attentives par le notaire aux conséquences pénales d'affirmations fallacieuses et d'obtention frauduleuse d'une constatation fautive, que l'acquisition immobilière n'était pas liée à une future signature d'un contrat d'entreprise général avec la société G. SA et bénéficiaient de leur propre crédit de construction.

5. Comme déjà dit au considérant 3 ci-dessus, la qualification d'un contrat "clés en main" n'est pas aussi limpide que le soutient le recourant, et la jurisprudence fédérale et cantonale aborde cette question de manière différenciée en droit privé et en droit public. Dans le présent cas, il n'est pas indispensable d'aboutir à la qualification de "contrat clés en mains" ou de l'exclure à mesure que l'article 5a est également applicable lorsque les contrats de vente et d'entreprise sont liés de manière suffisamment étroite pour qu'on puisse admettre que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre. Rien n'indique dans les travaux préparatoires que la loi ait voulu restreindre le champ d'application de la LDMI en limitant le calcul global des droits de mutation aux constructions "clés en main". Bien au contraire, plusieurs groupes parlementaires ont reproché au Conseil d'Etat de vouloir, avec l'introduction de l'article 5a LDMI, mettre en place un nouvel impôt.

Comme indice plaçant contre l'existence d'un lien entre les contrats dans le présent cas, on peut relever que les deux accords ont été signés avec un intervalle temporel de six semaines, que le transfert de propriété immobilière a été inscrit sans retard au registre foncier, que le contrat de vente contient une clause par laquelle les parties certifient qu'elles ne sont pas liées par un contrat d'entreprise et que les acquéreurs ont financé eux-mêmes le coût de construction. Tous ces critères ont été retenus, à un moment ou à un autre, par la jurisprudence cantonale (y compris dans d'autres cantons que Neuchâtel) et fédérale, pour admettre une imposition limitée au seul transfert du bien-fonds. Aucun d'entre eux n'est toutefois, pris isolément, décisif. S'il est vrai que la simultanéité des contrats a tout d'abord été retenue comme signe d'un lien entre les contrats, réunis cas échéant dans le même document ou dans deux pièces signées auprès du même officier public, ce critère a ensuite été apprécié avec d'autres. La jurisprudence a reconnu dans de nombreux cas une unité des contrats quand bien même ils avaient été conclus séparément, cas échéant avec des

personnes différentes. Le financement de la construction a joué un rôle important dans la jurisprudence neuchâteloise puisqu'il a été admis, pendant un certain temps, qu'on ne pouvait acheter un objet dont on assurait le financement, et donc qui n'appartenait pas au vendeur. Cet élément a également perdu de son importance et ne représente qu'un indice parmi d'autres. On peut par ailleurs relever à cet égard que l'hypothèse où un vendeur prend sur lui seul la charge du financement d'un objet à construire tout en aliénant ce futur bien immobilier avec le fonds n'est pas usuelle, si ce n'est dans un contrat portant sur une habitation déjà terminée. Dès que l'achat est discuté et concrétisé avant ou peu après le début de la construction, par une promesse de vente, une vente sur plans, une vente à terme ou un autre contrat, le financement du bien est généralement assumé par l'acquéreur, ou il y participe en tous les cas. Les cas où l'acquéreur ne conclut qu'un contrat hypothécaire avec la banque demeurent limités aux ventes sur un immeuble déjà achevé, ou à tout le moins lorsque le gros œuvre l'est. Le financement constitue donc un critère parmi d'autres.

Comme indice en faveur d'un lien entre les contrats, on peut mentionner leur proximité temporelle (qui joue un rôle en faveur et en défaveur de chaque thèse) dans un processus de construction qui peut prendre plusieurs mois ou années, l'engagement du vendeur dans le processus d'obtention des autorisations de construire, le fait qu'il a lui-même (ou une société apparentée) établi les plans de construction qui ont été repris sans modification par les acheteurs. Un autre élément résulte des particularités du lotissement dont fait partie la parcelle no [a] du cadastre de [...], "[]". Selon le site internet de l'entreprise B. SA, qui appartient également au groupe F., il s'agit d'un quartier où le groupe "se met au vert" et pour lequel la première villa a obtenu le certificat Minergie-P le 12 avril 2011, une autre le certificat Minergie P Eco, les autres devant (état selon internet au 01.05.2012) tenter d'obtenir ce label. Ce lotissement a fait l'objet d'un plan de quartier spécifique et il répond à une nouvelle orientation du groupe de F. dans les constructions plus écologiques. Dans ce contexte, le fait que plusieurs villas du lotissement aient été simultanément mises à l'enquête par le promoteur du projet, que les plans aient été approuvés et soient utilisés tels quels pour la réalisation des premiers immeubles (en tous les cas du premier) démontre que le vendeur n'a pas aliéné simplement une parcelle, mais un concept incluant la mise en parcelles du lotissement sur un terrain qu'il possédait et la réglementation, dans une mesure beaucoup plus poussée, du type de construction et des spécifications énergétiques qui devaient être respectées.

L'état des travaux au jour de la conclusion du contrat de vente n'est pas indiqué par les parties, et la date d'entrée en jouissance mentionnée dans le contrat d'entreprise ne porte que sur la maison terminée. L'ambition d'obtenir la certification Minergie, à des fins de publicité commerciale à tout le moins, imposait que la construction suive des impératifs stricts sans laisser une grande marge de manœuvre à l'acquéreur. Dans ce contexte, il faut admettre qu'il était matériellement presque impossible qu'une autre entreprise se charge de l'exécution du contrat, en tous les cas au prix prévu, compte tenu des pertes de savoir découlant d'une reprise des plans par un tiers et de l'abandon de conditions plus favorables négociées avec les maîtres d'état dans le cadre d'un plan de lotissement.

Il faut donc admettre que les recourants n'ont pas acheté une parcelle sur laquelle ils ont pu édifier la maison de leurs rêves (certes dans un espace déjà réduit par la réglementation en matière d'aménagement du territoire et d'urbanisme de la commune concernée), mais qu'ils ont bien acheté sur plans une maison conçue par le vendeur, admise par les pouvoirs publics, dont l'ambition était de correspondre à des impératifs écologiques particulièrement

stricts. Ils n'avaient pas grande possibilité d'en modifier l'aspect ou le contenu, même s'ils l'avaient voulu, au lieu de se fier, comme ils l'indiquent, au savoir-faire de l'entreprise qu'ils connaissaient.

Compte tenu de ces éléments, il faut admettre que le recourant et l'autre copropriétaire ont noué un faisceau de relations juridiques qui démontrent que les contrats d'achat et de construction constituent un tout devant aboutir, à l'endroit prévu, à la construction d'une maison présentant des spécificités déterminées. Le fait que le contrat de vente ne contienne aucune peine conventionnelle n'est pas déterminant, pas plus que les parties aient certifié qu'il n'existait pas d'obligation de contracter avec la société G. SA, puisque c'est l'ensemble des circonstances de cas qui doit être déterminant.

L'objection que la construction d'autres villas dans un autre lotissement (celui de []) a été confiée à une entreprise tierce n'est d'aucun secours au recourant, dans la mesure où l'examen porte sur son cas individuellement. Il n'a du reste ni allégué ni démontré que d'autres constructions sur le lotissement [] ont été effectuées par des entreprises tierces.

6. Le recours est rejeté. Le recourant qui succombe doit supporter les frais de procédure, compensés par son avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge du recourant les frais de procédure par 770 francs, compensés par son avance.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 31 mai 2012

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