

# **NE\_GERICHTE CDP.2011.30 vom 16. Dezember 2009**

NE Tribunal cantonal, 2009-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2011.30\\_d20091216](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.30_d20091216)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2011.30 du 16 décembre 2009

IT: NE\_GERICHTE CDP.2011.30 del 16 dicembre 2009

## **Regeste**

Impôt sur les gains immobiliers. Donation mixte. Différé d'imposition en cas de reprise des cédules hypothécaires et constitution d'un usufruit en faveur du cédant.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

La loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir) est applicable au présent litige. Le Tribunal fiscal ayant été dissous avec effet au 31 décembre 2010 par la loi du 27 janvier 2010 portant adoption d'une nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise et adaptation de la législation cantonale à la réforme de la justice fédérale, la Cour de droit public du Tribunal cantonal est compétente pour traiter du présent recours (art. 216 al. 1 LCdir dans sa teneur selon la nouvelle loi du 27.01.2010, annexe 7).

### **E. 2**

Atteint par la décision attaquée, le recourant a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 32 let. a de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27.06.1979, LPJA ). Interjeté dans les formes et délais légaux, le recours du 10 septembre 2010 est recevable.

### **E. 3**

LCdir prévoit l'octroi d'un différé, en cas d'avancement d'hoirie ou de donation, lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant. Mais la jurisprudence du Tribunal fédéral et des instances cantonales mentionnée aux considérants 3 et 4 ci-dessus ne limite pas le différé à ces seules hypothèses. La loi cantonale est ainsi plus restrictive que la loi d'harmonisation, dans un domaine où le législateur cantonal ne dispose pas d'autonomie. Quelle que soit la valeur de transfert et le cadre de la transaction, la cession d'un immeuble par reprise de la dette hypothécaire ou constitution d'un usufruit n'est pas réputée une transaction à titre onéreux. Même si un tel transfert se fait en-dehors d'une donation ou d'une avance d'hoirie, il ne génère aucun gain immobilier.

Il faut relever que dans la mesure où l'impôt sur le gain immobilier n'est pas supprimé, mais différé, il n'y a pas de perte de substance fiscale. La charge fiscale latente qui grèvera l'immeuble ■ et qui sera considérable en fonction de sa valeur réelle ■ est reportée sur le nu-propriétaire.

6. Le recours doit être admis. L'Etat qui succombe n'est pas astreint aux frais (art. 47 al. 2 LPJA) et il n'en sera pas perçu. Le recourant, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens pour la présente procédure. Ceux-ci doivent être définis dans les limites de l'arrêté

temporaire du Conseil d'Etat du 22 décembre 2010 fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative, soit en particulier en fonction du résultat obtenu (art. 49 al. 2). Le mandataire du recourant, invité à déposer un mémoire, l'a fait par lettre du 27 mai 2011. Les dépens ne couvrent que la procédure de recours, de sorte que l'on ne tiendra compte que de l'activité du mandataire déployée postérieurement à la décision entreprise. Sur la base du mémoire transmis, ces honoraires d'élèvent à l'171 francs, débours et TVA compris. Ils sont adéquats compte tenu de la difficulté de la cause.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision de taxation du 27 mai 2010 et la décision sur réclamation du 27 juillet 2010.

2. Statue sans frais et ordonne la rétrocession au recourant de son avance de frais de 550 francs.

3. Alloue au recourant une indemnité de dépens de l'171 francs.

Neuchâtel, le 21 juillet 2011

1 L'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses).

2 Toute aliénation d'immeubles est imposable. Sont assimilés à une aliénation:

a.

les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble;

b.

le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée à la fortune commerciale du contribuable;

c.

la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité;

d.

le transfert de participations à des sociétés immobilières qui font partie de la fortune privée du contribuable, dans la mesure où le droit cantonal en prévoit l'imposition;

e.

les plus-values résultant de mesures d'aménagement au sens de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire<sup>1</sup>, obtenues indépendamment d'une aliénation dans la mesure où le droit cantonal les soumet à l'impôt sur les gains immobiliers.

3 L'imposition est différée:

a.

en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation;

b.2

en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 CC3) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord;

c.

en cas de remembrement opéré soit en vue d'un remaniement parcellaire, de l'établissement d'un plan de quartier, de rectification de limites ou d'arrondissement d'une aire agricole, soit dans le cadre d'une procédure d'expropriation ou en raison d'une expropriation imminente;

d.

en cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même;

e.

en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

4 Les cantons peuvent percevoir l'impôt sur les gains immobiliers également sur les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable, à condition que ces gains ne soient pas soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice ou que l'impôt sur les gains immobiliers soit déduit de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. Dans l'un et l'autre cas:

a.4

les faits mentionnés aux art. 8, al. 3 et 4, et 24, al. 3 et 3quater, sont assimilés à des aliénations dont l'imposition est différée pour l'impôt sur les gains immobiliers;

b.

le transfert de tout ou partie d'un immeuble de la fortune privée du contribuable dans sa fortune commerciale ne peut être assimilé à une aliénation.

5 Les cantons veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement.

1RS7002 Nouvelle teneur selon le ch. 4 de l'annexe à la LF du 26 juin 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2000 (RO19991118; FF1996I 1). 3RS2104 Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juillet 2004 (RO20042617; FF20003995)

#### **E. 4**

Selon le droit cantonal neuchâtelois, toute aliénation qui opère le transfert de la propriété juridique ou économique d'un immeuble donne lieu à imposition du gain immobilier (art. 57 al. 1 LCdir) et la constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble y est assimilée lorsqu'elle donne lieu à une indemnité (art. 57 al. 2 let. c LCdir). Le différé d'imposition est réglé à l'article 58 LCdir en cas de transfert de propriété par succession, avancement d'hoirie et donation (lettre a) et, en cas d'avancement d'hoirie ou de donation, lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant (al. 3). L'imposition n'est plus différée lorsque les prestations du cessionnaire vont au-delà de celles énoncées à l'aliéna 3 (al. 4). Pour l'interprétation du droit cantonal, la jurisprudence du Tribunal administratif et du Tribunal fiscal ont suivi celle du Tribunal fédéral: la constitution d'un usufruit ou d'un droit d'habitation sur un immeuble transféré n'est pas une transaction soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (RJN 2007, p. 226, 228), y compris lorsque le cédant a rempli une déclaration d'impôt sur les gains immobiliers en rapport avec une "donation immobilière avec constitution d'un usufruit" en fonction de l'ancienne pratique de l'autorité fiscale de considérer la reprise d'une dette et la constitution d'un usufruit comme des prestations de l'acquéreur en faveur du vendeur (jugement du 26.08.2009 dans la cause DIR.2007.37).

#### **E. 5**

Dans le présent cas, les parties ont passé, selon l'acte notarié, un contrat de vente immobilière avec constitution d'un usufruit. L'objet de la transaction est l'immeuble abritant l'entreprise dont la majorité du capital social a été attribuée à l'acquéreur, en principe au décès de ses parents. Le recourant, son épouse et ses deux enfants ont passé le même jour, devant le même notaire, deux autres conventions réglant la succession de divers biens appartenant au couple, selon eux dans une optique d'égalité. Le prix de vente de l'immeuble consiste en la reprise des cédules hypothécaires (à titre d'instrument de financement puisque les dettes qu'elles garantissent ont été remboursées) et en la constitution d'un usufruit en faveur du cédant. Le recourant demande que cette transaction soit considérée comme une donation et bénéficie d'un différé d'imposition au sens de l'article 58 al. 1 lettre a LCdir, cas échéant de l'alinéa 3. Dans l'une ou l'autre hypothèse, il ne s'agit pas selon la terminologie de la loi d'une exonération d'impôt, mais d'un différé, ce qui implique que l'impôt qui serait normalement dû en raison du transfert est reporté. Pour déterminer s'il y a eu vente ou donation, il y a en principe lieu d'examiner l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Une donation n'est pas exclue du simple fait que l'acte est intitulé "vente immobilière". Comme le relève l'intimé, les notions civile et fiscale de la donation ne se recouvrent pas nécessairement mais elles ont en commun outre l'attribution d'un élément patrimonial, la gratuité et la volonté de donner. En l'espèce, l'acte notarié ne mentionne pas un animus donandi. Il se réfère à une vente et mentionne un prix. La valeur de l'usufruit constitué en faveur des parents a été chiffrée, mais la mesure de l'avantage éventuel consenti à l'acquéreur est incertaine. On peut cependant inférer du pacte successoral, qui dispose sous chiffre 2 que les époux se reconnaissent débiteurs de 400'000 francs envers leur fille B. "pour compenser le transfert immobilier et la promesse d'avance d'hoirie" (celle-ci concernant les actions) que les parents estiment avoir favorisé A. dans l'attribution de leurs biens. Même si l'acte de vente immobilière ne l'indique pas, on peut admettre que les parties aux actes avaient conscience de passer des transactions liées puisque les deux autres actes

sont mentionnés dans le pacte successoral. Cela ne suffit pas encore pour considérer que l'immeuble a été transféré dans le cadre d'un avancement d'hoirie ou d'une donation, mais cette question peut demeurer ouverte parce que le différé doit de toute manière être accordé en application de l'article 58 al. 3 LCdir . L'article 58 al. 3 LCdir prévoit l'octroi d'un différé, en cas d'avancement d'hoirie ou de donation, lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant. Mais la jurisprudence du Tribunal fédéral et des instances cantonales mentionnée aux considérants 3 et 4 ci-dessus ne limite pas le différé à ces seules hypothèses. La loi cantonale est ainsi plus restrictive que la loi d'harmonisation, dans un domaine où le législateur cantonal ne dispose pas d'autonomie. Quelle que soit la valeur de transfert et le cadre de la transaction, la cession d'un immeuble par reprise de la dette hypothécaire ou constitution d'un usufruit n'est pas réputée une transaction à titre onéreux. Même si un tel transfert se fait en-dehors d'une donation ou d'une avance d'hoirie, il ne génère aucun gain immobilier. Il faut relever que dans la mesure où l'impôt sur le gain immobilier n'est pas supprimé, mais différé, il n'y a pas de perte de substance fiscale. La charge fiscale latente qui grèvera l'immeuble – et qui sera considérable en fonction de sa valeur réelle – est reportée sur le nu-propiétaire.

#### **E. 6**

Le recours doit être admis. L'Etat qui succombe n'est pas astreint aux frais (art. 47 al. 2 LPJA ) et il n'en sera pas perçu. Le recourant, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens pour la présente procédure. Ceux-ci doivent être définis dans les limites de l'arrêté temporaire du Conseil d'Etat du 22 décembre 2010 fixant les tarifs des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative , soit en particulier en fonction du résultat obtenu (art. 49 al. 2). Le mandataire du recourant, invité à déposer un mémoire, l'a fait par lettre du 27 mai 2011. Les dépens ne couvrent que la procédure de recours, de sorte que l'on ne tiendra compte que de l'activité du mandataire déployée postérieurement à la décision entreprise. Sur la base du mémoire transmis, ces honoraires d'élèvent à 1'171 francs, débours et TVA compris. Ils sont adéquats compte tenu de la difficulté de la cause.

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