

NE_GERICHTE CDP.2011.42 vom 18. Oktober 2011

NE Tribunal cantonal, 2011-10-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.42

FR: NE_GERICHTE CDP.2011.42 du 18 octobre 2011

IT: NE_GERICHTE CDP.2011.42 del 18 ottobre 2011

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'exonération des droits de mutation d'une transaction immobilière effectuée le 5 janvier 2009. La loi cantonale concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 (ci-après LDMI) est applicable. La compétence du Tribunal cantonal comme autorité de recours à l'encontre des décisions du Département de la justice, de la sécurité et des finances (ci-après DJSF) en matière d'exonération est acquise selon l'ancienne comme selon la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire cantonale (art. 17 LDMI dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2010 et dans sa teneur au 01.01.2011, cf. ch. 50 de l'annexe 7 de la loi portant adoption d'une nouvelle organisation judiciaire neuchâteloise et art. 30 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27 juin 1979, ci-après LPJA). La compétence du DJSF en matière d'exonération des lods, une procédure spéciale où les décisions prises sur délégation du Conseil d'Etat par le Service des contributions, office des impôts immobiliers et de succession (art. 2, alinéa 2 de l'arrêt d'exécution de la loi concernant la perception des droits de mutation sur les transferts immobiliers du 17 février 1992) sont susceptibles de recours hiérarchique au DJSF (art. 12, al. 2 LDMI) a été confirmée par un arrêt de la Cour de droit public du 11 février 2011 dans la cause non publiée CDP.2011.81.

E. 2

Le recours du 10 janvier 2011 respecte le délai légal de 30 jours. La recourante est touchée par la décision et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (art. 32 let. a LPJA). Respectant par ailleurs les conditions de forme de l'article 35 LPJA, le recours est recevable.

E. 3

La loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 soumet aux lods les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (art. 1 LDMI). Les lods 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). Un certain nombre de transferts ne sont pas soumis aux lods (art. 8 LDMI, qui ne s'applique pas en l'espèce). Les acquisitions faites par les communes dans l'intérêt public et qui ne poursuivent aucun but lucratif sont exonérées (art. 12 al. 1 LDMI). Le Département désigné par le Conseil d'Etat "peut" en outre exonérer "aux mêmes conditions" les "acquisitions des institutions reconnues d'utilité publique" (art. 12 al. 2 LDMI). Sur délégation dans l'arrêté d'exécution de la loi concernant la perception des droits de mutation sur les transferts immobiliers du 17 février 1993, le Service des contributions, qui comprend l'office des impôts immobiliers et de succession (ci-après OIIS) selon l'article 2 let. 1 du règlement d'organisation du DJSF, a la compétence d'exonérer des lods les

acquisitions d'intérêt public selon l'article 12 LDMI (art. 2 al. 1 et 2 de l'arrêté d'exécution de la LDMI).

E. 4

Les notions "d'institutions reconnues d'intérêt public" et de "mêmes conditions" contenues à l'article 12 LDMI n'y sont pas définies et doivent être interprétées. Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. 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). Les travaux préparatoires, soit le Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de LDMI du 4 avril 1990, le rapport intermédiaire de la commission fiscalité du 9 septembre 1991 et les discussions devant le Grand Conseil ne donnent aucune information en rapport avec l'interprétation littérale ou téléologique de l'article 12 LDMI (qui correspond à l'art. 11 du projet), sur les notions d'utilité publique et les conditions, identiques à celles qui prévalent pour les communes, justifiant une exonération des lods (BO GC 1991, vol. 157 II, p. 1687). Tout au plus peut-on inférer des débats que le projet n'apportait pas de changement à la situation préexistante sur ce point. L'ancien Code des lods de 1842 disposait à sa "règle 15" qu'on ne relatait "point de lods en faveur du souverain contre le souverain même, quand il fait une acquisition à quelque titre que ce soit". Si l'exonération d'une entité souveraine, dans le sens de l'Ancien régime, était acquise, l'exonération ne s'étendait pas aux communes. Ces anciennes pratiques sont résumées dans une décision du Conseil d'Etat du 7 octobre 1966 publiée dans Jurisprudence neuchâteloise 4 III 222, qui expose l'évolution d'un droit coutumier institué par voie jurisprudentielle selon lequel l'acquisition d'un immeuble par une commune n'était exonérée des lods que si elle répondait à un but d'utilité publique et si l'immeuble acquis était de nature entièrement improductive. Cette décision reprend sous lettre a ch. 1 l'avis d'un auteur (Jacot, Le droit fiscal du canton de Neuchâtel [1932, p. 89]) selon lequel la règle 15 du Code des lods était interprétée dans le sens que les communes, les institutions d'utilité publique ou de bienfaisance devaient les lods lorsqu'elles faisaient une acquisition immobilière, sauf s'il s'agissait d'une acquisition pour cause d'utilité publique et que l'immeuble acquis n'était pas lucratif, auquel cas l'exonération pouvait être accordée. Les instructions internes à l'administration allaient dans le même sens, en disposant que les acquisitions des communes et des institutions de bienfaisance et d'utilité publique devaient être faites "sans but lucratif". Chaque cas devait toutefois être examiné pour lui-même. En se fondant sur ces pratiques, le Conseil d'Etat avait décidé, dans la décision publiée, que l'acquisition d'immeubles par la commune de Cressier en vue de préserver de tout risque de pollution la nappe phréatique "Des Gouilles", alimentant une station de pompage communale, n'était pas totalement improductive, étant donné que l'eau est facturée aux consommateurs à un prix permettant de couvrir en tous cas les frais généraux. Il avait apprécié de manière similaire l'acquisition d'un terrain destiné au forage d'un puits par la commune de Bevaix. Ces deux transactions avaient été soumises aux lods, quand bien même l'acquéreur était une commune.

E. 5

La jurisprudence cantonale ne se prononce pas sur le critère d'immédiateté, évoqué par les autorités intimées dans la décision sur recours du DJFS et la décision sur réclamation de l'administration fiscale, qui aurait été mis en évidence par la doctrine (Thomas , Les droits de mutation, Etude des législations cantonales, th. Lausanne 1991). Cet ouvrage offre une étude de droit comparé des divers systèmes cantonaux, notamment en matière d'exonération subjective (c'est-à-dire liée à l'une des parties contractantes et non à l'objet transféré). L'auteur traite le cas où cette exonération peut être liée à des conditions objectives, notamment une utilisation particulière de l'immeuble. En résumé, selon l'exposé des législations cantonales auquel il procède, certains cantons prévoient que l'immeuble doit être directement et immédiatement affecté au but déterminé. Ceci implique, selon diverses jurisprudences cantonales, que l'acquéreur ne peut bénéficier de l'exonération si le but poursuivi est assuré non par lui-même mais par des tiers et que l'affectation prévue n'est pas immédiate. Certains cantons admettent toutefois que l'utilisation de l'immeuble acquis à une fin déterminée ne devienne effective que dans un avenir proche, pour autant qu'elle soit certaine, ce qui est le cas lorsqu'un bâtiment doit d'abord être construit ou transformé avant son affectation définitive. L'auteur ne considère pas que le principe d'immédiateté est impératif et s'exprime de manière nuancée: "quant aux autres cantons, même si leur législation ne prévoit rien expressément, la même exigence d'immédiateté doit à notre avis probablement exister aussi dans la pratique" (Thomas , op. cit., p. 275).

E. 6

En l'espèce, la recourante est une fondation de droit privé bénéficiant d'une exonération des impôts directs et dont on peut admettre que le but, lié aux résidents de la fondation F., relève de l'intérêt public. Son mandataire a indiqué dans son recours au DJSF qu'elle avait un caractère de soutien et permettait de recueillir des legs, dons, etc., en faveur de la fondation F. Les activités des deux entités ne se recouvrent toutefois pas et la recourante ne peut prétendre bénéficier du même statut que l'autre entité, qui relève partiellement de la LAI. Sa vocation de soutien peut être purement passive, en bénéficiant de legs ou de dons, ou plus active, par la recherche de fonds, auquel cas elle aura par nature une intention lucrative, même si les gains réalisés sont affectés à des tiers. On ne peut donc considérer que toute transaction à laquelle elle est partie est désintéressée. Dans la décision sur réclamation, l'autorité fiscale a repris les critères généralement admis en fiscalité directe selon lesquels l'activité doit être désintéressée, servir l'intérêt public et se fonder sur l'altruisme dans le sens d'un dévouement à la collectivité, ainsi que l'obligation d'affecter immédiatement l'immeuble au but d'intérêt public. Elle a retenu que selon l'acte notarié (recte : selon la demande d'exonération du notaire instrumentant du 07.01.2009), le rendement de l'immeuble devait contribuer au but de la fondation en finançant certaines activités et en a déduit que la transaction poursuivait un but lucratif. La recourante a alors précisé que l'acquisition visait à procurer des logements adaptés au handicap des résidents de la fondation F., locaux dont deux étaient déjà à disposition, un troisième en projet. La condition d'immédiateté, au sens d'absence d'intermédiaire comme au sens d'absence de délai, était ainsi respectée pour la majorité des locaux. Le DJSF s'est quant à lui référé au pouvoir d'appréciation que la loi réserve à l'autorité compétente pour accorder une exonération et a précisé que dans le cas d'espèce, l'immeuble procurerait un certain rendement et que l'acquisition ne pouvait de ce fait être qualifiée d'utilité publique. Il n'était pas exclu que la situation actuelle (maintien de deux anciens baux) perdure quelque temps,

auquel cas l'exonération aurait été accordée à tort. Ces arguments sont pertinents. A l'heure actuelle, selon le dossier, la recourante ne met que deux appartements à disposition de résidents de la fondation F., les deux autres étant au jour du dépôt du recours, une année après l'achat, toujours loués sur le marché libre, dans le meilleur des cas en travaux en ce qui concerne le troisième. Que le rendement immobilier soit faible ne joue pas de rôle dans l'appréciation du cas, ni le fait que les rendements ne puissent être optimisés, que ce soit compte tenu de la réglementation restrictive du droit du bail ou des engagements pris envers l'hoirie venderesse. Il n'y a pas de volonté de sacrifice de la recourante dans le respect du statut quo pour les appartements qui sont restés loués après l'acquisition, et il faut relever que le prix favorable admis par les vendeurs (qui ont eux-mêmes consenti un sacrifice) permettait justement de tenir compte du maintien des baux aussi longtemps que les locataires désireraient rester sur place. La recourante ne peut tirer argument de la modicité du prix d'achat pour étayer le caractère désintéressé de la transaction. Au contraire, elle a acquis à un prix attractif un bien grevé d'une obligation qui l'empêche, aujourd'hui, de satisfaire totalement à la condition d'immédiateté de l'affectation. Il s'agit d'un engagement contractuel librement consenti, et s'il l'empêche aujourd'hui d'utiliser immédiatement tous les locaux pour ses buts statutaires, elle doit en tirer les conséquences sur le plan des lods, dont la charge est compensée sur le plan financier par le faible prix d'achat de l'immeuble. La perception des lods résulte ainsi des particularités de la transaction, auxquelles la recourante a librement consenti. Ainsi qu'il ressort de l'historique de la loi, l'exonération des droits de mutation est plus restrictive qu'en matière d'impôts directs. Comme les droits de mutation sont des impôts indirects (arrêt du TF du 08.08.2005 [2P.202/2004] cons. 3.4), les cantons ne sont pas liés par la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes et libres d'en aménager les modalités, dans le respect des normes constitutionnelles.

E. 7

Dans la mesure où la loi donne un large pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente pour accorder une exonération, le contrôle de l'autorité de recours ne porte que sur la violation du droit, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation et la constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents, à l'exclusion du grief d'inopportunité (art. 33 let. d LPJA et LDMI a contrario). La Cour de céans ne se prononcera donc qu'avec une très grande retenue sur une décision où l'appréciation politique a un poids évident. Dans son mémoire, la recourante fait principalement valoir l'inopportunité de la décision attaquée, que la Cour de céans ne revoit pas. Quant à l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, on relèvera que la décision attaquée peut se fonder sur un certain nombre d'arguments qui ont été mis en évidence par le DJSF, principalement le caractère lucratif de la transaction et le défaut d'immédiateté dans l'affectation de l'immeuble. Il faut relever de surcroît que plusieurs cantons n'accordent aucun privilège aux communes en matière de droits de mutation, et par conséquent pas non plus aux institutions reconnues d'utilité publique, et que la législation neuchâteloise n'est pas la plus restrictive (Thomas , Les droits de mutation, th. Lausanne 1991, p. 275-276). Il n'existe donc pas de droit à l'exonération des lods, et une exception à un assujettissement généralisé doit se fonder sur une base légale interprétée de manière restrictive. Il convient par ailleurs de respecter, dans une décision d'exonération, la neutralité concurrentielle. Cette exigence revêt une importance particulière lorsque les communes ou d'autres pouvoirs publics se chargent, par le biais d'entités distinctes, d'activités qui sont également prises en charge par le secteur privé ou entrent en concurrence avec des entreprises privées. Il s'agit donc de mettre sur pied d'égalité toutes les

entreprises concurrentes (Urech in Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand, LIFD, Bâle 2008, no 84 ad art. 56, p. 704, avec référence à Greter in Zweifel / Athanas (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle 2008, ad art. 56 no 38, p. 820) et à la jurisprudence du Tribunal fédéral 131 II 1 = RDAF 2005 II 262). Les résidents de la fondation F. ne vivent pas tous en institution et même lorsque leur état de santé le leur commande, ils ne dépendent pas directement de la recourante pour leur fournir l'infrastructure et le personnel d'encadrement nécessaires, ni même de la fondation F. Le but statutaire de la recourante vise plutôt à assurer des loisirs ou un tissu social de soutien que des conditions de vie de base des résidents. En offrant des logements à ces personnes, la recourante joue le même rôle que tout bailleur mettant à disposition un immeuble pour une activité spécifique. Il est notoire que les lieux de vie des résidents de la fondation F. ne consistent pas uniquement en immeubles propriété de l'une ou de l'autre de ces institutions. En cherchant à constituer un parc immobilier pour y aménager des locaux d'habitation ou d'occupation, la recourante entre clairement en concurrence avec des acteurs du secteur privé qui œuvrent dans le même domaine et qui ne peuvent prétendre à une exonération. Admettre que la recourante soit libérée des lods équivaldrait dans ce cas à fausser le jeu de la concurrence. Il est vrai, comme le relève la recourante, que la perception des lods va aboutir à ce qu'une part des fonds qu'elle recueille sera soustraite à son but statutaire. Cette conséquence, certes inadéquate, n'est toutefois pas déterminante sous l'angle financier compte tenu des conditions d'acquisition favorable de l'immeuble en cause. Elle ne saurait à elle seule justifier l'exonération des droits de mutation.

E. 8

Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de justice. Ils sont fixés, compte tenu de la valeur litigieuse et de l'article 6 de l'arrêt 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, à 700 francs, auxquels s'ajoutent les débours forfaitaires par 70 francs, compensés par l'avance de frais. Compte tenu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

E. 33

let. dLPJAetLDMi^a contrario). La Cour de céans ne se prononcera donc qu'avec une très grande retenue sur une décision où l'appréciation politique a un poids évident.

Dans son mémoire, la recourante fait principalement valoir l'inopportunité de la décision attaquée, que la Cour de céans ne revoit pas. Quant à l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, on relèvera que la décision attaquée peut se fonder sur un certain nombre d'arguments qui ont été mis en évidence par le DJSF, principalement le caractère lucratif de la transaction et le défaut d'immédiateté dans l'affectation de l'immeuble. Il faut relever de surcroît que plusieurs cantons n'accordent aucun privilège aux communes en matière de droits de mutation, et par conséquent pas non plus aux institutions reconnues d'utilité publique, et que la législation neuchâteloise n'est pas la plus restrictive (Thomas, Les droits de mutation, th. Lausanne 1991, p. 275-276). Il n'existe donc pas de droit à l'exonération des lods, et une exception à un assujettissement généralisé doit se fonder sur une base légale interprétée de manière restrictive. Il convient par ailleurs de respecter, dans une décision d'exonération, la neutralité concurrentielle. Cette exigence revêt une importance particulière lorsque les communes ou d'autres pouvoirs publics se chargent, par le biais d'entités distinctes, d'activités qui sont également prises en charge par le secteur privé ou entrent en

concurrence avec des entreprises privées. Il s'agit donc de mettre sur pied d'égalité toutes les entreprises concurrentes (Urechin Yersin/Noël (éd.), Commentaire romand, LIFD, Bâle 2008, no 84 ad art. 56, p. 704, avec référence à Greterin Zweifel / Athanas (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle 2008, ad art. 56 no 38, p. 820) et à la jurisprudence du Tribunal fédéral (131 II 1 = RDAF 2005 II 262). Les résidents de la fondation F. ne vivent pas tous en institution et même lorsque leur état de santé le leur commande, ils ne dépendent pas directement de la recourante pour leur fournir l'infrastructure et le personnel d'encadrement nécessaires, ni même de la fondation F. Le but statutaire de la recourante vise plutôt à assurer des loisirs ou un tissu social de soutien que des conditions de vie de base des résidents. En offrant des logements à ces personnes, la recourante joue le même rôle que tout bailleur mettant à disposition un immeuble pour une activité spécifique. Il est notoire que les lieux de vie des résidents de la fondation F. ne consistent pas uniquement en immeubles propriété de l'une ou de l'autre de ces institutions. En cherchant à constituer un parc immobilier pour y aménager des locaux d'habitation ou d'occupation, la recourante entre clairement en concurrence avec des acteurs du secteur privé qui œuvrent dans le même domaine et qui ne peuvent prétendre à une exonération. Admettre que la recourante soit libérée des lods équivaldrait dans ce cas à fausser le jeu de la concurrence.

Il est vrai, comme le relève la recourante, que la perception des lods va aboutir à ce qu'une part des fonds qu'elle recueille sera soustraite à son but statutaire. Cette conséquence, certes inadéquate, n'est toutefois pas déterminante sous l'angle financier compte tenu des conditions d'acquisition favorable de l'immeuble en cause. Elle ne saurait à elle seule justifier l'exonération des droits de mutation.

8. Le recours est rejeté. La recourante qui succombe doit supporter les frais de justice. Ils sont fixés, compte tenu de la valeur litigieuse et de l'article 6 de l'arrêt 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, à 700 francs, auxquels s'ajoutent les débours forfaitaires par 70 francs, compensés par l'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 de la recourante un émolument de décision de 700 francs et les débours par 70 francs, compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 18 octobre 2011

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