

# **NE\_GERICHTE CDP.2011.79 vom 31. Mai 2011**

NE Tribunal cantonal, 2011-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2011.79](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2011.79)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2011.79 du 31 mai 2011

IT: NE\_GERICHTE CDP.2011.79 del 31 maggio 2011

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

Le litige porte sur les droits de mutation à percevoir sur le transfert d'actions d'une société anonyme. 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 ressort de l'article 30 de la loi sur la procédure et la juridiction administratives du 27 juin 1979 par renvoi de l'article 17 LDMI.

### **E. 3**

Les droits de mutation ou lods sont soumis, comme tous les impôts, à l'exigence d'une base légale formelle. L'article 127 de la Constitution fédérale exige que les principes généraux régissant le droit fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul soient définis par la loi (ATF 129 I 161s, cité par Bellanger, Les principes constitutionnels et de procédure applicables en droit fiscal in OREF (édit.) Les procédures en droit fiscal, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2005, p. 58 s.). L'objet de l'impôt doit être déterminé dans la loi avec une clarté et une précision adéquates. La loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 (LDMI) soumet aux lods les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (art. 1). Constitue un transfert au sens de la loi l'exécution de tout acte juridique ou combinaison d'actes juridiques, quelle qu'en soit la forme, ayant pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement (art. 2). Les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objet des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens du droit civil (bien-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, mines, part de copropriété d'un immeuble (art. 3). Dans sa version originale, l'article 2 LDMI contenait un alinéa 2 selon lequel les transferts de titres de participation au capital des personnes morales assujetties à l'impôt complémentaire sur les immeubles n'étaient pas assujettis aux droits de mutation. Cette disposition a été supprimée par les dispositions transitoires de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 (LCdir; art. 295, let. a). Le service intimé soutient que cette abrogation permet désormais d'assujettir à l'impôt les transferts de participations à des sociétés immobilières. Le recourant est d'avis contraire et fait valoir qu'aucune base légale ne permet l'imposition. Le texte légal est cependant clair et n'a pas besoin d'être interprété. Il ressort clairement des travaux préparatoires à la LCdir que l'abrogation de l'alinéa 2 de l'article 2 LDMI dans le contexte du remplacement de l'impôt complémentaire sur les immeubles par l'impôt foncier, n'a pas entraîné pour le législateur cantonal un choix délibéré d'assujettir désormais tous les transferts d'actions – minoritaires inclus – de sociétés immobilières aux droits de mutation. Ce serait postuler la création d'une base légale par

omission, procédé qui, pour autant qu'il puisse être admis, n'est pas documenté dans les discussions parlementaires de l'époque.

#### **E. 4**

En l'espèce, la recourante a acquis 13 actions de la société G. SA le 30 novembre 2007 pour un prix de 130'000 francs. La société a été constituée le 22 septembre 1960 et son but est l'achat, la vente, la gérance d'immeubles, la construction de bâtiments ainsi que toutes opérations immobilières. Son capital-actions est formé de 344 actions de 1'300 francs de valeur nominative, liées selon les statuts, et la quote-part acquise par le recourant est de 4 % environ. La composition des actifs et passifs ainsi que celle des produits et charges de la société G. SA ne ressortent pas du dossier, mais les parties s'accordent à admettre qu'il s'agit d'une société immobilière et il n'y a pas de raison de mettre en doute cette qualification. Le Service intimé fonde l'assujettissement aux droits de mutation sur ce transfert d'actions par comparaison avec le traitement fiscal en matière d'impôt sur les gains immobiliers. Il fait valoir que l'article 2 LDMI permet une interprétation économique de la notion de transfert. Il est vrai qu'en matière d'impôts sur les gains immobiliers, la jurisprudence admet l'imposition en cas de vente d'une majorité d'actions d'une société dont le but ou l'activité effective consiste exclusivement ou principalement dans l'acquisition, la détention, l'exploitation, la gestion et la vente de biens immobiliers. L'appréciation du caractère immobilier de la société doit cependant aussi se fonder sur les circonstances particulières du cas d'espèce (jugement du Tribunal fédéral du 19.11.2009 [2C\_355/2009] , qui reprend la jurisprudence bien établie selon laquelle ses actifs doivent être constitués à raison de deux tiers de biens immobiliers et son bénéfice doit provenir à raison des deux tiers au moins de ces activités immobilières selon ATF 104 Ia 251 = Archives vol. 48, p. 645, cons. 3a et 99 Ia 459 ). La jurisprudence admet que le transfert d'une participation minoritaire peut laisser apparaître un gain immobilier imposable lorsqu'elle est liée à un droit de jouissance sur une copropriété par étages (RF 1999 p. 679 = StE 1999 A 24.34 No 3). En matière de droits de mutation, le Tribunal fédéral a répété dans une décision du 19 novembre 2009 ([2C\_355/2009] , cons. 6.2) qu'il considérait comme objectivement justifié d'étendre l'assujettissement aux droits de mutation aux seules sociétés immobilières, lorsque le but d'une telle société consiste pour l'essentiel dans l'acquisition, la gestion ou la revente d'immeubles, de sorte que l'aliénation de parts à la société remplissait sous l'angle économique la même fonction que le transfert de la propriété à l'immeuble, mais a expressément réservé une autre solution lorsque le transfert portait sur autre chose que l'immeuble. Dans le cas qu'il traitait, il a rejeté l'imposition car les biens transférés comportaient aussi bien des immeubles qu'une exploitation. Il ne s'est pas prononcé sur l'assujettissement aux droits de mutation sur le transfert d'une participation très minoritaire à une société d'actionnaires-locataires. Comme le relève l'intimé, en matière d'assurance sociales ou de crédit bancaire, la détention d'actions ne donne pas au possesseur un droit similaire à celui d'un propriétaire, mais uniquement une créance de droit privé pour louer une part déterminée de l'immeuble. La pratique n'a donc de loin pas la solidité que lui prête l'intimé. Cette situation augmente d'autant les exigences que l'on peut poser à la base légale nécessaire. Contrairement à l'avis du service intimé, ce ne sont pas les modalités du transfert de l'article 2 LDMI qui sont litigieuses, puisqu'il y a bien eu aliénation, mais bien le caractère immobilier de l'objet de la vente. L'article 3 LDMI dispose que les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objets des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens du droit civil, et précise qu'il s'agit de biens-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, mines ou parts de copropriété d'un immeuble au sens de

l'article 655 CC. Cette disposition contient une liste exhaustive à laquelle le législateur de 1990 s'est expressément référé. En modifiant uniquement l'article 2 al. 2 LDMI, le législateur cantonal a laissé subsister l'article 3 et toutes les motivations qui avaient entraîné son élaboration en 1990. Rien n'a été dit des droits de mutation lors de la réforme de la fiscalité directe de 1999/2000, et la suppression de l'alinéa 2 de l'article 2 s'apparente à un toilettage lié à l'introduction de l'impôt foncier.

#### **E. 5**

Le recours est admis. Il est statué sans frais, l'Etat n'y étant pas astreint, et l'avance de frais sera rétrocédée au recourant. Intervenant avec l'appui d'un mandataire professionnel, le recourant a droit à l'allocation de dépens. Il n'a pas présenté de mémoire d'honoraires, de sorte que les dépens seront fixés en fonction de son activité déployée postérieurement à la décision sur réclamation, qui est en principe gratuite. La seule vacation qui peut ainsi entrer en ligne de compte en l'espèce est la rédaction d'un recours. Un avocat expérimenté et diligent, qui représentait déjà son client dans la procédure d'opposition, aurait consacré à cette seule prestation quelque 4 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure, les débours à raison de 10 % des honoraires (art. 54 de l'arrêté) et la TVA de 8 %, l'indemnité de dépens sera fixée au montant de 1'188 francs tout compris.

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