

# NE\_GERICHTE CDP.2014.218 vom 23. Oktober 2015

NE Tribunal cantonal, 2015-10-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2014.218](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.218)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2014.218 du 23 octobre 2015

IT: NE\_GERICHTE CDP.2014.218 del 23 ottobre 2015

## Erwägungen

### E. 1

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

### E. 2

a) L'imposition des gains immobiliers relève de la législation fédérale en matière d'harmonisation (art. 12 de la loi du 14.12.1990 sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes, ci-après LHID). L'impôt sur les gains immobiliers frappe l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses; cf. art. 12 al. 1 LHID). Sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble (art. 12 al. 2 let. a LHID) et 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 (art. 12 al. 2 let. d LHID). b) Selon la loi sur les contributions directes ( LCdir ), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, y compris ses accessoires, faisant partie de la fortune privée du contribuable (art. 56 al. 1). Le droit cantonal relève du système dualiste, dans la mesure où les gains immobiliers réalisés sur des biens faisant partie de la fortune commerciale d'une personne physique ou des actifs d'une personne morale sont imposés au titre de revenu, respectivement de bénéfice ordinaires. Pour l'impôt sur les gains immobiliers, le bénéfice réalisé lors de l'aliénation est constitué par la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 60 al. 1). Il est augmenté de différentes indemnités dans la mesure où elles n'ont pas été soumises à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 60 al. 2). Lors de l'aliénation de participations à des sociétés immobilières, le gain imposable est égal à la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition, sous déduction des frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation du titre et qui ont été supportés par l'aliénateur (art. 61 al. 1). Le gain est toutefois réduit dans la mesure où l'actif brut de la société immobilière émettrice du titre se compose, selon le dernier bilan établi pour le calcul de l'impôt direct cantonal et communal, de biens immobiliers sis hors du canton (art. 61 al. 2). L'impôt n'est pas perçu si l'actif brut constitué par l'ensemble de biens immobiliers sis sur territoire neuchâtelois et appartenant à la société immobilière émettrice du titre représente moins de 25 % de l'actif brut total (art. 61 al. 3). Le prix d'acquisition et le prix d'aliénation comprennent l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur (ou de tiers) pour l'immeuble transféré, y compris les accessoires (art. 62). La loi comprend diverses clauses portant sur l'évaluation de l'immeuble dans différentes circonstances (art. 63-67), elle pose les règles pour établir un succédané au prix d'acquisition (art. 68) et définit les impenses (art. 69). Elle ne contient cependant aucune

règle spécifique pour déterminer le prix d'acquisition et de vente des actions d'une société immobilière. c) La jurisprudence du Tribunal fédéral (principes rappelés in arrêt du 11.02.2015 [2C\_674/2014 ] et [2C\_675/2014]) s'exprime comme suit en rapport avec la prise en compte (générale, non limitée aux transferts d'actions de sociétés anonymes) des dépenses d'investissement : "Ces notions (gain immobilier imposable, produit de l'aliénation et dépenses d'investissement [prix d'acquisition – ou valeur de remplacement - augmenté des impenses]) ne sont pas définies de manière détaillée dans la loi d'harmonisation fiscale. Toutefois, les cantons sont tenus de respecter le principe des conditions comparables ("Kongruenzprinzip "). Selon ce principe, le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique: cela implique de prendre en compte, lors de la détermination du gain imposable, les plus-values mais aussi les moins-values matérielles et juridiques apportées à l'immeuble pendant la durée déterminante de possession (B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Ed.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), vol. I/1, Bâle 1997, n° 45 et 58 ad art. 12 LHID; G. Rumo, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Thèse Fribourg 1993, p. 185 et les nombreuses références citées). En revanche, à raison des contraintes résultant du principe des conditions comparables, la notion d'impenses au sens de dépenses apportant une plus-value à l'immeuble relève du droit fédéral que le Tribunal fédéral examine librement, en particulier pour en coordonner la définition avec celle – en principe harmonisée (cf. toutefois arrêts 2C\_393/2012 du 8 novembre 2012 in StE 2013 B 25.6 61 et 2C\_390/2012 du

#### **E. 7**

août 2012 in RF 67 2012 691) ■ de dépenses d'entretien et de remise en état des immeubles privés qui sont déductibles de l'impôt sur le revenu (art. 32 al. 2 LIFD et 9 al. 3 LHID; sur le besoin de coordination : G. Rumo, op. cit., p. 243 et 247; M. Klöti-Weber/J. Baur, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3e éd. 2009, Klöti-Weber/ Siegrist/Weber édit., n° 13 ad § 104). Il s'ensuit que, hormis les frais d'investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement, auxquels le législateur fédéral a réservé un sort légal spécial (art. 32 al. 2LIFD; 9 al. 3 LHID), les dépenses consenties sur les immeubles privés doivent être considérées soit comme des frais d'entretien qui maintiennent la valeur de l'immeuble déductibles du revenu, soit comme des frais de construction, de transformation et d'autres améliorations durables qui en augmentent la valeur (G. Rumo, op. cit., p. 226 et les nombreuses références). Une dépense consentie sur l'immeuble qui est déduite ou déductible de l'impôt sur le revenu ne peut dès lors plus être considérée comme appartenant aux impenses déductibles du gain immobilier, sous peine, dans le premier cas, d'accorder une double déduction contraire à l'imposition selon la capacité économique."

Il découle de cette jurisprudence que, dans la mesure où l'autonomie des cantons est réduite par la législation d'harmonisation, il convient de définir les dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses) en s'inspirant de la notion de frais d'entretien, l'appartenance d'une charge à la première catégorie excluant son appartenance à la seconde. Cela n'implique toutefois pas que chaque dépense engagée ressortisse nécessairement à l'une ou à l'autre catégorie, certaines charges ne pouvant être déduites ni pour l'impôt sur le revenu ou le bénéfice ni pour l'impôt sur les gains immobiliers (par exemple les frais d'entretien courant de vie).

d) Quand bien même le Tribunal fédéral paraît considérer, dans un arrêt du 20.12.2012 [2C\_1243/2012], que l'article 12 LHD ne laisse qu'une autonomie limitée sur la définition des notions de prix d'acquisition, de prix de vente et d'impenses, également lorsqu'il s'agit de la vente d'actions, on doit néanmoins admettre que l'application des principes généraux d'imposition des gains immobiliers à un transfert d'actions ne peut se faire sans autre en recourant aux règles applicables aux personnes qui aliènent un immeuble faisant partie de leur patrimoine privé, les concepts étant largement différents. Si l'on procède par transparence, en suivant le sort de l'immeuble dans la société, ou en fonction des valeurs comptables, il y a lieu de procéder à des aménagements et des rectifications qui dépassent la seule différenciation des frais engagés entre dépenses d'entretien et dépenses à caractère de plus-value. En effet, la détention d'un immeuble par une personne morale permet de comptabiliser certaines dépenses à l'actif, sous réserve des règles du droit commercial, d'effectuer des amortissements, des provisions, de déduire la charge fiscale, éléments qui n'existent pas pour un contribuable détenant les immeubles dans son patrimoine privé. Il n'y a pas lieu d'entrer en matière en détail sur cette problématique, si ce n'est pour en déduire que la restriction apportée par le droit fédéral harmonisé à la liberté des cantons de définir les impenses n'est pas applicable sans autre au transfert des actions d'une société immobilière.

3. Lors d'une vente d'actions faisant partie du patrimoine privé d'un contribuable, il y a lieu d'examiner tout d'abord si l'on se trouve en présence d'une société immobilière et, dans l'affirmative, ce qui constitue le gain imposable. Soit il s'agit de la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition augmenté des impenses (art. 60 al. 1, qui chapeaute les dispositions relatives à l'impôt sur les gains immobiliers et 60 al. 2 LCdir), soit le gain imposable est égal à la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition, sous déduction des frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation du titre et qui ont été supportés par l'aliénateur (art. 61 al. 1), à savoir sans prise en compte des impenses et, finalement, de toute modification de l'immeuble survenue entretemps. En d'autres termes, il convient de déterminer si le droit cantonal permet la déduction des impenses lors du transfert d'actions d'une société immobilière, ou si l'article 61 al. 1 LCdir est une *lex specialis* qui s'écartere des principes posés à l'article 60 al. 1, lesquels découlent de l'article 12 LHD.

L'examen des travaux préparatoires pour l'élaboration de la loi ne permet pas d'affirmer que le législateur cantonal a sciemment choisi de refuser la déduction de toute impense autre que les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation du titre qui ont été supportés par l'aliénateur. L'article 61 al. 1 LCdir figurait avec la même formulation dans la loi du 20 novembre 1991 instituant un impôt sur les gains immobiliers, et était repris de la loi antérieure du 20 février 1962 (BOGC 1990 vol. 156 I, p. 287 ss). Même si le législateur de 1962 avait bien choisi de limiter le cercle des déductions en matière d'impôt sur les gains immobiliers par vente indirecte, la question doit être appréciée aujourd'hui sous l'angle de la législation d'harmonisation.

L'article 12 al. 2 let. a LHD dispose que toute aliénation d'immeubles est imposable et que sont assimilés à une aliénation les actes juridiques qui ont les mêmes effets économiques qu'une aliénation sur le pouvoir de disposer d'un immeuble; le transfert de participations à des sociétés immobilières qui font partie de la fortune privée du contribuable est également soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, dans la mesure où le droit cantonal en prévoit l'imposition (let. d). La lettre a) porte sur le transfert d'une participation majoritaire, la lettre d) sur le transfert d'une participation inférieure (Zwahlen in Zweifel/Athanas (éd),

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 2<sup>ème</sup>éd. 2002, p. 230s). L'article 12 LHID ne donne pas de précision sur la manière de calculer l'impôt dans ces deux cas, mais on doit admettre que l'assiette de l'impôt ne peut être entièrement déconnectée des principes figurant à l'alinéa 1, faute de quoi il s'agirait d'un autre impôt que l'impôt réel qui frappe le seul gain immobilier. L'impôt doit se tenir dans les limites générales tracées par l'article 12 LHID et être perçu dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. En d'autres termes, l'impôt est perçu sur un gain réalisé sur un bien précis, à concurrence entre le prix d'acquisition de ce bien et sa valeur d'aliénation, en tenant compte des frais engagés pour constituer et améliorer cette valeur. Les frais engagés pour maintenir cette valeur ne sont pas pris en compte pour l'impôt spécial, à mesure qu'ils sont déduits de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice.

La jurisprudence récente du Tribunal fédéral a relevé que dans la mesure où le droit harmonisé ne définissait pas le gain immobilier de manière précise, il n'y avait pas violation de l'article 12 al. 1 LHID du fait que l'insuffisance de gage n'ait pas été prise en compte comme élément du prix d'acquisition lors du calcul de l'impôt par une personne physique, quand bien même l'ancienne loi en admettait la déduction. Il a retenu que l'insuffisance de gage n'était liée définitivement ni à l'acquisition ni à l'aliénation de l'immeuble et n'avait pas contribué à son amélioration ou à sa plus-value (arrêt du TF du 27.03.2015 [2C\_589/2014], RF 2015, p. 611 ss). Le législateur cantonal dispose donc d'une certaine marge de manœuvre pour tenir compte de charges qui, économiquement, réduisent le gain immobilier imposable, mais doit prendre en considération à tout le moins les frais d'acquisition du bien immobilier ainsi que les impenses.

4. La perception de l'impôt sur les gains immobiliers par transfert indirect d'un immeuble, soit lors de l'aliénation de titres d'une société immobilière, est effectuée de manière différente selon les cantons. La recourante invoque la solution vaudoise et celle du canton de Lucerne.

Dans le canton de Vaud, qui applique la méthode dualiste comme Neuchâtel, la pratique invoquée par la recourante ne se retrouve pas dans les directives des autorités fiscales sur leur site internet (cf. [www.vd.ch/themes/état-droit-finances/-impots/espaceprofessionnel/gains-immobiliers/la-loi/articles-de-la-loi-commentés](http://www.vd.ch/themes/état-droit-finances/-impots/espaceprofessionnel/gains-immobiliers/la-loi/articles-de-la-loi-commentés)). En particulier, le transfert d'actions ou parts de sociétés immobilières est illustré par un exemple où la détermination du gain imposable, lorsque les actions sont détenues dans la fortune privée, est calculée à raison de la différence entre la valeur attribuée à l'immeuble à la vente et l'estimation fiscale de 1991 (probablement comme valeur de substitution) et, lorsque les actions sont détenues dans la fortune commerciale, par un calcul partant de la valeur attribuée à l'immeuble à la vente, auxquels s'ajoutent les autres actifs sous déduction des autres passifs, dont n'est porté en déduction que le prix d'achat des actions ou la valeur de souscription du capital.

A Berne, qui utilise un système moniste, le produit de la vente du bien immobilier se calcule sur le prix de vente des actions sous déduction de leur prix d'acquisition auquel on ajoute les fonds de tiers et dont on déduit les valeurs non immobilières (dont ne font pas partie le poste capital-actions non versé, ni le poste report de pertes), ainsi que les dépenses et impenses induisant une plus-value qui ont été comptabilisées, c'est-à-dire passées à l'actif du compte immeuble pendant la durée de possession des droits de participation dans la société immobilière, et les dépenses indissociables de l'achat et de la vente de la participation assumées par l'aliénateur. Une procédure spécifique est prévue pour assurer les

conditions identiques lorsque la société a acquis et aliéné des immeubles pendant la durée de possession (cf. notice H Gain immobilier de l'Intendance des impôts du canton de Berne).

D'autres cantons connaissent des réglementations et des pratiques similaires. On ne saurait toutefois dire qu'il existe une pratique qui s'imposerait en Suisse, dans le sens voulu par la recourante, pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers en cas de transfert indirect de propriété immobilière. Cet élément n'est pas déterminant en l'espèce à mesure que la réglementation neuchâteloise doit, à défaut de s'aligner sur les autres cantons, respecter les principes d'harmonisation et du droit constitutionnel.

5. En l'espèce, la recourante a aliéné en 2013 la totalité du capital-actions de A. SA, une société constituée en 1984 avec une dotation de 50'000 francs au titre de capital social, libéré par reprise d'un bien immobilier situé à E. Cette entité a ensuite acquis, pour un prix de 620'000 francs, un droit de superficie constitué en droit distinct et permanent (article [aaa]) sur un immeuble de F. Le bien-fonds étant partiellement construit, la société a acquis la propriété des bâtiments qui s'y trouvaient ipso jure (ATF90 I 252 cons. 2, p. 254), qui ont ensuite été remplacés par d'autres, actuellement en location. La recourante, tout comme apparemment son défunt époux avant elle, a détenu ces actions dans sa fortune privée. L'historique de la société est inconnu. Il ressort toutefois des pièces, spécialement des comptes intermédiaires au 28 février 2013 au dossier de l'intimé que l'actif de la société se composait, à la date déterminante de la vente, pour environ 80 % de l'immeuble constitué par le droit distinct et permanent [aaa]. La société est donc une société immobilière au sens de l'article 61 al. 1 LCdirect le transfert des actions assujetti à l'impôt sur les gains immobiliers.

Comme stipulé à l'article 61 al. 1 LCdir, lors de l'aliénation de participations à des sociétés immobilières, le gain imposable est égal à la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition, sous déduction des frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation du titre et qui ont été supportés par l'aliénateur (art. 61 al. 1). En l'espèce, l'intimé estime que le prix d'acquisition correspond à la valeur d'acquisition des actions de la société, en l'occurrence le capital social libéré à la constitution. Ce calcul aboutit, comme le relève la recourante, à une déduction similaire à celle qui serait faite pour calculer un excédent de liquidation en application du principe de la valeur nominale (Nennwertprinzip) et ne tient pas compte du caractère d'impôt réel que revêt l'impôt sur le gain immobilier. Comme la société existe toujours, sa liquidation formelle aboutira ultérieurement à un nouvel excédent de liquidation, ou une perte, qui sera derechef prise en compte, cette fois pour l'impôt direct dû par l'acquéreur. Ce calcul a l'avantage de la simplicité, mais il ne tient pas compte de l'évolution de l'immeuble au cours des années ni de son traitement comptable au sein de la société. En l'espèce, il aboutit au résultat que le gain immobilier se calcule en déduisant du prix de vente de constructions à F. l'apport d'une parcelle à E. Ce résultat n'est pas acceptable sous l'angle du principe des conditions comparables (ou "Kongruenzprinzip", qui veut que le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique (arrêts du TF du 11.02.2015 [2C\_674/2014] et [2C\_675/2014], cons. 3.2 et références citées).

La recourante demande à juste titre que la déduction du prix d'acquisition prenne en compte les frais d'acquisition du droit cédé par la vente des actions, par 620'000 francs. Cette demande est fondée.

6. Le recours est admis. Le dossier est renvoyé à l'intimé pour qu'il procède à un nouveau calcul du gain immobilier tenant compte du prix de vente global et fixe le prix d'acquisition au sens des considérants.

La recourante qui obtient gain de cause se verra restituer son avance de frais. Elle a droit à des dépens. Pour fixer le montant des dépens, il y a lieu de se fonder sur le décret du Grand Conseil du 6 novembre 2012 fixant le tarif des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative (TFrais). Me D. demande à être indemnisé de 8,20 heures d'activité pour un montant de 4'950 francs. A teneur du mémoire cependant, une partie des activités facturées ne concerne pas directement la présente procédure (courriels avec d'autres mandataires) et il convient de tenir compte du fait que le mandataire représentait déjà la contribuable devant l'autorité administrative. Compte tenu du tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure, d'une activité estimée (largement) à quelque 8 heures, des débours à raison de 10 % des honoraires et de la TVA, l'indemnité de dépens à concurrence de 50 % est fixée 2'376 francs, débours et TVA compris.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision entreprise.
2. Renvoie la cause au Service des contributions pour nouvelle taxation au sens des considérants.
3. Statue sans frais et ordonne la restitution à la recourante de son avance de frais.
4. Alloue à la recourante une indemnité de dépens de 2'376 francs, frais, débours et TVA inclus, à la charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 23 octobre 2015

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.

3L'imposition est différée:

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

b. 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.

4Les 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. 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.

5Les 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 juil. 2004 (RO20042617; FF20003995).

## **E. 12**

al. 1 LHID du fait que l'insuffisance de gage n'ait pas été prise en compte comme élément du prix d'acquisition lors du calcul de l'impôt par une personne physique, quand bien même l'ancienne loi en admettait la déduction. Il a retenu que l'insuffisance de gage n'était liée définitivement ni à l'acquisition ni à l'aliénation de l'immeuble et n'avait pas contribué à son amélioration ou à sa plus-value (arrêt du TF du 27.03.2015 [2C\_589/2014], RF 2015, p. 611 ss). Le législateur cantonal dispose donc d'une certaine marge de manœuvre pour tenir compte de charges qui, économiquement, réduisent le gain immobilier imposable, mais doit

prendre en considération à tout le moins les frais d'acquisition du bien immobilier ainsi que les impenses. 4. La perception de l'impôt sur les gains immobiliers par transfert indirect d'un immeuble, soit lors de l'aliénation de titres d'une société immobilière, est effectuée de manière différente selon les cantons. La recourante invoque la solution vaudoise et celle du canton de Lucerne. Dans le canton de Vaud, qui applique la méthode dualiste comme Neuchâtel, la pratique invoquée par la recourante ne se retrouve pas dans les directives des autorités fiscales sur leur site internet (cf. [www.vd.ch/themes/état-droit-finances/-impots/espaceprofessionnel/gains-immobiliers/la-loi/articles-de-la-loi-commentés](http://www.vd.ch/themes/état-droit-finances/-impots/espaceprofessionnel/gains-immobiliers/la-loi/articles-de-la-loi-commentés)). En particulier, le transfert d'actions ou parts de sociétés immobilières est illustré par un exemple où la détermination du gain imposable, lorsque les actions sont détenues dans la fortune privée, est calculée à raison de la différence entre la valeur attribuée à l'immeuble à la vente et l'estimation fiscale de 1991 (probablement comme valeur de substitution) et, lorsque les actions sont détenues dans la fortune commerciale, par un calcul partant de la valeur attribuée à l'immeuble à la vente, auxquels s'ajoutent les autres actifs sous déduction des autres passifs, dont n'est porté en déduction que le prix d'achat des actions ou la valeur de souscription du capital. A Berne, qui utilise un système moniste, le produit de la vente du bien immobilier se calcule sur le prix de vente des actions sous déduction de leur prix d'acquisition auquel on ajoute les fonds de tiers et dont on déduit les valeurs non immobilières (dont ne font pas partie le poste capital-actions non versé, ni le poste report de pertes), ainsi que les dépenses et impenses induisant une plus-value qui ont été comptabilisées, c'est-à-dire passées à l'actif du compte immeuble pendant la durée de possession des droits de participation dans la société immobilière, et les dépenses indissociables de l'achat et de la vente de la participation assumées par l'aliénateur. Une procédure spécifique est prévue pour assurer les conditions identiques lorsque la société a acquis et aliéné des immeubles pendant la durée de possession (cf. notice H Gain immobilier de l'Intendance des impôts du canton de Berne). D'autres cantons connaissent des réglementations et des pratiques similaires. On ne saurait toutefois dire qu'il existe une pratique qui s'imposerait en Suisse, dans le sens voulu par la recourante, pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers en cas de transfert indirect de propriété immobilière. Cet élément n'est pas déterminant en l'espèce à mesure que la réglementation neuchâteloise doit, à défaut de s'aligner sur les autres cantons, respecter les principes d'harmonisation et du droit constitutionnel. 5. En l'espèce, la recourante a aliéné en 2013 la totalité du capital-actions de A. SA, une société constituée en 1984 avec une dotation de 50'000 francs au titre de capital social, libéré par reprise d'un bien immobilier situé à E. Cette entité a ensuite acquis, pour un prix de 620'000 francs, un droit de superficie constitué en droit distinct et permanent (article [aaa]) sur un immeuble de F. Le bien-fonds étant partiellement construit, la société a acquis la propriété des bâtiments qui s'y trouvaient ipso jure (ATF 90 I 252 cons. 2, p. 254), qui ont ensuite été remplacés par d'autres, actuellement en location. La recourante, tout comme apparemment son défunt époux avant elle, a détenu ces actions dans sa fortune privée. L'historique de la société est inconnu. Il ressort toutefois des pièces, spécialement des comptes intermédiaires au 28 février 2013 au dossier de l'intimé que l'actif de la société se composait, à la date déterminante de la vente, pour environ 80 % de l'immeuble constitué par le droit distinct et permanent [aaa]. La société est donc une société immobilière au sens de l'article 61 al. 1 LCdir et le transfert des actions assujetti à l'impôt sur les gains immobiliers. Comme stipulé à l'article 61 al. 1 LCdir, lors de l'aliénation de participations à des sociétés immobilières, le gain imposable est égal à la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition, sous déduction des frais liés à l'acquisition ou à

l'aliénation du titre et qui ont été supportés par l'aliénateur (art. 61 al. 1). En l'espèce, l'intimé estime que le prix d'acquisition correspond à la valeur d'acquisition des actions de la société, en l'occurrence le capital social libéré à la constitution. Ce calcul aboutit, comme le relève la recourante, à une déduction similaire à celle qui serait faite pour calculer un excédent de liquidation en application du principe de la valeur nominale (Nennwertprinzip) et ne tient pas compte du caractère d'impôt réel que revêt l'impôt sur le gain immobilier. Comme la société existe toujours, sa liquidation formelle aboutira ultérieurement à un nouvel excédent de liquidation, ou une perte, qui sera derechef prise en compte, cette fois pour l'impôt direct dû par l'acquéreur. Ce calcul a l'avantage de la simplicité, mais il ne tient pas compte de l'évolution de l'immeuble au cours des années ni de son traitement comptable au sein de la société. En l'espèce, il aboutit au résultat que le gain immobilier se calcule en déduisant du prix de vente de constructions à F. l'apport d'une parcelle à E. Ce résultat n'est pas acceptable sous l'angle du principe des conditions comparables (ou "Kongruenzprinzip", qui veut que le prix d'acquisition et le prix d'aliénation doivent se référer à un immeuble comparable quant à sa substance matérielle et juridique (arrêts du TF du 11.02.2015 [2C\_674/2014 ] et [2C\_675/2014], cons. 3.2 et références citées). La recourante demande à juste titre que la déduction du prix d'acquisition prenne en compte les frais d'acquisition du droit cédé par la vente des actions, par 620'000 francs. Cette demande est fondée. 6. Le recours est admis. Le dossier est renvoyé à l'intimé pour qu'il procède à un nouveau calcul du gain immobilier tenant compte du prix de vente global et fixe le prix d'acquisition au sens des considérants. La recourante qui obtient gain de cause se verra restituer son avance de frais. Elle a droit à des dépens. Pour fixer le montant des dépens, il y a lieu de se fonder sur le décret du Grand Conseil du 6 novembre 2012 fixant le tarif des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative ( TFrais ). Me D. demande à être indemnisé de 8,20 heures d'activité pour un montant de 4'950 francs. A teneur du mémoire cependant, une partie des activités facturées ne concerne pas directement la présente procédure (courriels avec d'autres mandataires) et il convient de tenir compte du fait que le mandataire représentait déjà la contribuable devant l'autorité administrative. Compte tenu du tarif usuellement appliqué par la Cour de céans, de l'ordre de 250 francs de l'heure, d'une activité estimée (largement) à quelque 8 heures, des débours à raison de 10 % des honoraires et de la TVA, l'indemnité de dépens à concurrence de 50 % est fixée 2'376 francs, débours et TVA compris.

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