

NE_GERICHTE CDP.2018.400 vom 8. November 2019

NE Tribunal cantonal, 2019-11-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.400

FR: NE_GERICHTE CDP.2018.400 du 8 novembre 2019

IT: NE_GERICHTE CDP.2018.400 del 8 novembre 2019

Erwägungen

E. 1

CO), cette exigence ne porte que sur les éléments essentiels du contrat, à savoir l'identité des parties, ainsi que la désignation de l'immeuble et du prix de vente (ATF 124 III 5cons. 1/c; Lardelli/Vetter, in Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, 2018, no 28, ad art. 9; Mooser, in Commentaire romand Code civil I, 2010, no. 21, ad art. 9). Les constatations dont il est question ici ne sont en soi pas soumises à la forme authentique, de sorte que le titre authentique ne fait pas foi pour les informations qu'elles rapportent. A ce titre, les constatations portant sur la nature de première acquisition destinée à l'habitation, prévues par l'article 11 al. 2 LDMI, n'ont pas d'autres fonctions que l'information de l'autorité de taxation et la simplification de son travail, dans le but manifeste de faciliter la taxation en fournissant à l'autorité compétente l'information sur le taux à appliquer. Il en résulte que l'autorité de taxation n'est pas liée par les informations rapportées par le notaire dans ce cadre.

6.a) Selon l'intimé, les lods doivent être calculés en fonction de la valeur de rendement de l'immeuble, conformément à la pratique constante en la matière. Il considère en effet que la référence à la surface brute ne tient pas compte de la valeur des surfaces en question, qui dépend de l'affectation et du type de construction de chaque partie d'un bâtiment, ainsi que de l'état d'entretien et d'aménagement des locaux. A titre de comparaison, le service intimé indique que la valeur de rendement est également déterminante pour l'impôt direct sur la fortune, pour les impôts de donation et succession et pour l'impôt direct sur le revenu d'un immeuble.

b) La valeur de rendement d'un immeuble correspond à la capitalisation du rendement brut du bâtiment (art. 9 al. 1 du règlement concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles [REI]), au travers de la prise en compte des loyers, des fermages, des autres redevances et de toutes les charges versées au propriétaire par des tiers occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier (art. 9 al. 2 REI). Le rendement brut des locaux temporairement inoccupés est estimé sur la base des prix du marché (art. 9 al. 4 REI). Le rendement brut d'un bâtiment ou d'une partie de bâtiment occupé par son propriétaire correspond aux prestations que ce dernier devrait verser à titre de loyer ou de fermage pour des locaux de même nature et se trouvant dans la même situation (art. 12 REI). Dans ce cadre, le rendement brut d'une maison familiale, d'une villa, d'une propriété par étage ou d'une maison de vacances est déterminé en fonction de la surface habitable, de l'aménagement et de l'état d'entretien du bâtiment (art. 13 al. 1 REI).

c) La Cour de céans considère que la prise en compte de la valeur de rendement n'est pas critiquable lorsqu'il s'agit de déterminer la part d'un immeuble qui est destinée à l'utilisation propre de l'acquéreur, respectivement celle qui est destinée à l'usage de

tiers. Ainsi, la prise en compte uniquement des surfaces, exprimées en mètres carrés, reviendrait à faire abstraction de l'état des différents locaux, état qui peut être fort différent et qui dépend tant de l'aménagement que de l'entretien. Or, le prix payé pour l'immeuble est fonction de ces différents critères, de même que la part de ce prix qui est destinée à l'usage propre de l'acquéreur. En ce sens, une référence à la valeur de rendement, déterminée selon les critères de l'estimation cadastrale, est mieux à même de refléter la valeur des différentes parties de l'immeuble qui seront réparties les unes pour usage propre et les autres pour usage par des tiers. Dite valeur tient à ce titre non seulement compte de l'état et de l'équipement des différents locaux, mais aussi des différents accessoires, comme par exemple la jouissance d'un jardin. Partant, la pratique de l'intimé de se baser sur la valeur de rendement pour déterminer la proportion du prix d'acquisition qui sera soumise au taux préférentiel des lods n'est pas contraire à la LDML.

7.a) Il convient ensuite d'examiner si c'est de manière justifiée que l'autorité intimée s'est basée sur l'estimation cadastrale du 7 mai 2015, avec valeur au 1er juillet 2015, laquelle a été réalisée notamment après le réaménagement, par le recourant et son épouse, des combles de l'immeuble en 2014. Ce document mentionne ainsi un appartement pour les propriétaires de 75,70m² avec valeur de rendement de 242'240 francs, un appartement destiné à la location de 45,30m² avec valeur de rendement de 144'960 francs, ainsi qu'un nouvel appartement dans les combles de 91,60m² avec valeur de rendement de 329'760 francs. En tenant compte également d'un garage simple de deux places, avec valeur de rendement de 22'400 francs, la valeur de rendement totale de l'immeuble est chiffrée à 739'360 francs.

b) Pour justifier la prise en compte du réaménagement des combles de l'immeuble, le Service des contributions se réfère à une jurisprudence du Tribunal administratif (RJN 2000, p. 274), selon laquelle il conviendrait de tenir compte de la volonté de l'acquéreur au moment de l'achat. Cette jurisprudence concerne en réalité la soumission, au taux réduit des lods, de l'acquisition d'un immeuble destiné à l'habitation principale de son acquéreur, lorsque ce dernier a hérité d'un bien-fonds par le passé. Dans ce cas, l'autorité fiscale avait commencé par refuser le bénéfice du taux préférentiel à l'acquéreur, au motif qu'il ne s'agissait pas d'une première acquisition dans le canton, l'intéressé ayant hérité, en communauté héréditaire avec sa mère, sa sœur et son frère, de l'immeuble que possédait feu son père dans le canton de Neuchâtel. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif a considéré que le taux réduit des lods ne pouvait être appliqué que si deux conditions étaient cumulativement réunies : d'une part, le transfert soumis aux lods devait avoir pour objet un immeuble destiné à l'habitation principale de l'acquéreur; d'autre part, il devait s'agir de la première acquisition de ce genre dans le canton. Autrement dit, cette seconde condition n'était pas remplie si le contribuable avait, antérieurement dans le canton, d'ores et déjà acquis un immeuble dans des circonstances qui correspondaient à celles envisagées par la première condition. Selon le tribunal, celle-ci comportait deux éléments étroitement liés entre eux : le premier, objectif, était l'acquisition (à titre gratuit ou onéreux) d'un immeuble; le second, subjectif, était le dessein de l'acquéreur d'affecter ce bien à son habitation principale (RJN 2000, p. 274, cons. 3/b et les références citées). Le Tribunal administratif en a conclu que celui qui acquérait un immeuble par héritage ne le faisait pas dans un dessein particulier puisque la succession lui était dévolue de plein droit dès qu'elle était ouverte (art. 560 CC). Par conséquent, on ne pouvait considérer que l'acquéreur, de surcroît âgé de 12 ans seulement à l'époque, était devenu propriétaire de l'immeuble

familial pour en faire son habitation principale. La situation était différente dans le cas d'un héritier qui, du vivant du de cujus, acceptait de celui-ci un immeuble en avancement d'hoirie, ou d'un héritier qui se faisait attribuer un immeuble, dans le cadre d'un partage successoral, pour en faire son habitation principale (RJN 2000, p. 274, cons. 3/c et les références citées). Si l'objet de cette jurisprudence diffère au final dans une large mesure de celui soumis à l'examen de la Cour de céans, ces considérants ont le mérite de souligner l'importance du dessein du propriétaire au moment de l'acquisition du bien-fonds.

La Cour de droit public a également eu l'occasion de traiter de la volonté du propriétaire au moment de l'acquisition dans un arrêt de 2012 portant sur la question de la prise en compte, pour le calcul des droits de mutation, de la valeur de la future construction érigée, selon un contrat d'entreprise, sur le terrain vendu (arrêt non publié de la CDP du 31.05.2012 [CDP.2011.148] cons. 2). Dans cet arrêt, la Cour de céans se demande dans quelles circonstances les articles 5 et 5a LDMI 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 (arrêt précité, cons. 2). Elle cite notamment une jurisprudence antérieure, selon laquelle le calcul des droits de mutation doit se faire 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. Est également citée une jurisprudence du Tribunal administratif de 1984, selon laquelle 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 cocontractants, y compris leurs projets d'avenir (arrêt précité, cons. 2). L'examen porte donc essentiellement sur la question du lien existant entre les contrats de vente et d'entreprise et a abouti, dans le cas concerné, à retenir l'existence d'un lien entre les deux contrats, considérés comme constituant un tout (arrêt précité, cons. 4 et 5). L'assiette des droits de mutation devait par conséquent inclure la valeur du contrat d'entreprise, en plus de la valeur de la vente du terrain nu. Bien que ce cas porte sur l'assiette des droits de mutation, qui n'est pas directement litigieuse en l'espèce, il y a lieu de s'en inspirer pour déterminer si des travaux intervenus après la vente du bien-fonds doivent être pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer la répartition de l'usage qui est fait des locaux.

c) La Cour de céans considère qu'à l'aune de ces jurisprudences, la pratique du Service des contributions, consistant à se fonder sur les intentions des acheteurs pour déterminer la répartition du prix de la transaction entre propre habitation et logement de tiers, peut être suivie. Il se justifie ainsi de prendre comme base la valeur des différentes parties du bien-fonds après la réalisation des travaux, si ces derniers ont abouti à une modification de la répartition des locaux, comme la création d'un nouvel appartement destiné à la location, pour autant que l'on puisse retenir que cela correspondait à l'intention des acheteurs dès l'acquisition. En revanche, si les seuls travaux ont consisté en de l'entretien ou de la modernisation du tout ou de parties, sans modification dans la répartition des usages propre ou de tiers, il est justifié de prendre comme base la valeur des différentes parties au moment de l'acquisition.

d) Dans le cas présent, la surface ayant servi de base au calcul de la répartition de l'usage du bien-fonds au moment de la vente, soit les 595,1m² mentionnés dans l'acte notarié, correspond à la surface bâtie de l'immeuble, de sorte qu'elle comprenait la surface correspondant aux combles. Dans la mesure où lesdits combles n'étaient pas encore habitables, il faut en déduire qu'ils étaient inclus dans les 495,1m² destinés au propre usage du recourant et de sa copropriétaire, et non dans les 100m² destinés à la location. Le réaménagement des combles ayant, selon l'estimation cadastrale du 7 mai 2015, permis la création d'un appartement destiné à la location, il a bien modifié la proportion du bien-fonds occupée à titre privé et celle occupée par des tiers.

8.a) Reste à déterminer si les acheteurs avaient déjà l'intention d'effectuer ce réaménagement lors de l'achat du bien-fonds. Le recourant explique avoir, de concert avec son épouse, longuement réfléchi à la transformation des combles pour les rendre habitables, la décision finale leur ayant pris presque une année. Il soutient que même après la demande d'autorisation, ils ne savaient pas encore s'ils voulaient réaliser cette transformation. Le service intimé estime quant à lui que le court laps de temps écoulé entre la date d'inscription de l'acte de vente au registre foncier et la demande de permis de construire ainsi que l'autorisation délivrée par la commune permet de considérer que la volonté d'effectuer un agrandissement de la surface habitable existait déjà lors de l'acquisition de l'immeuble. Il indique tenir pour ce faire également compte de la profession d'architecte de l'épouse du recourant, du temps nécessaire pour l'établissement des plans à l'appui de la demande de permis, ainsi que de l'obtention d'un financement pour les travaux.

b) Il ressort du dossier que la stipulation de l'acte de vente est intervenue devant notaire le 18 décembre 2012. La demande de permis de construire portant sur le réaménagement des combles a ensuite été déposée le 15 novembre 2013 et l'autorisation y relative a été délivrée le 21 février 2014.

La Cour de céans considère que le fait que la demande d'autorisation de construire ait été déposée environ onze mois après la stipulation de l'acte n'est à lui seul pas suffisant pour retenir que le projet de réaménager les combles existait déjà au moment de la stipulation de la vente, en l'absence de tout autre élément en ce sens au dossier. Sur la base des principes jurisprudentiels précités, on relève en particulier que les démarches visant au réaménagement des combles ne constituaient pas un tout avec l'achat du bien-fonds. Le contrat de vente immobilière n'en faisait ainsi pas état et on ne se trouve pas dans une situation où l'immeuble n'aurait été vendu que si les combles étaient également remis en état. Le réaménagement des combles apparaît comme une opération indépendante de la vente et le dossier ne permet pas de conclure que la volonté des cocontractants était déjà de procéder à ces travaux au moment de l'achat. On ne voit à cet égard pas en quoi la profession d'architecte de l'épouse du recourant serait de nature à remettre cela en question.

On rappellera à cette égard que, d'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'article 8 CC relatif au fardeau de la preuve s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 142 II 488 cons. 3.8 et 140 II 248 cons. 3.5). Il n'y a ici pas lieu, sur le vu du dossier, de se baser sur la répartition modifiée de la surface telle que retenue dans l'estimation cadastrale du 7 mai 2015.

En ce qui concerne le deuxième appartement de 45,30m², on relève en outre que si des travaux y ont également été entrepris, ils n'ont pas modifié la répartition de l'usage de l'immeuble, à mesure que cet appartement n'a jamais été inclus dans l'usage privé des acquéreurs. Partant, il n'y a pas non plus lieu de se baser sur la valeur de rendement de cet appartement après sa rénovation, telle qu'elle ressort de l'estimation cadastrale précitée.

9.a) La décision de l'intimé doit donc être annulée, en tant qu'elle se base sur le procès-verbal d'estimation cadastrale du 7 mai 2015, avec valeur au 1er juillet 2015. Le recours est par conséquent admis et il convient de retourner le dossier au Service des contributions pour qu'il adresse au recourant une nouvelle décision fixant le montant des lods conformément à la valeur de rendement des différentes parties au moment de la vente.

b) Il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). Le recourant, qui n'est pas assisté par un mandataire professionnel et ne fait pas valoir de frais particuliers, n'a pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours.

2. Annule la décision sur réclamation du Service des contributions du 9 novembre 2018.

3. Renvoie la cause audit service pour nouvelle décision au sens des considérants.

4. Statue sans frais et ordonne la restitution au recourant de son avance.

5. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 8 novembre 2019

Chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit.

1 Les registres publics et les titres authentiques font foi des faits qu'ils constatent et dont l'inexactitude n'est pas prouvée.

2 La preuve que ces faits sont inexacts n'est soumise à aucune forme particulière.

E. 2

a) L'Etat perçoit des droits de mutation, appelés lods, sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (art. 1 LDMI). 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 LDMI). Les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objet des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens du droit civil, comme par exemple les bien-fonds, les droits distincts et permanents enregistrés au registre foncier ou la part de copropriété d'un immeuble (art. 3 LDMI). Les lods sont calculés sur l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers, lors de la stipulation de l'acte, pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires immobiliers (art. 5 LDMI). b) Sous réserve des exceptions prévues par la loi, les lods sont perçus au taux de 3,3 % (art. 6 LDMI). Une exception concerne la "première acquisition destinée à l'habitation" : si le transfert immobilier soumis aux lods a pour objet un immeuble destiné à l'habitation principale de l'acquéreur et qu'il constitue une première acquisition de ce genre dans le canton, les lods sont perçus au taux de 2,2 % (art. 11 al. 1 LDMI). Le Tribunal administratif – auquel a succédé la Cour de droit public – a eu l'occasion de préciser que par "première acquisition

de ce genre", au sens de l'article 11 al. 1 LDMI, il fallait entendre une acquisition destinée à l'habitation principale (RJN 1995, p. 194). Selon les travaux préparatoires, le but poursuivi par le législateur lorsqu'il a édicté cette disposition était l'encouragement de l'accès à la propriété de son propre logement (BGC 157 II, p. 1592, 1630; arrêt du Tribunal administratif du 12.04.2000 [TA.2000.40] cons. 3/a avec les références citées).

E. 3

Le litige porte sur le montant des droits de mutation dus par le recourant suite à l'acquisition en copropriété du bien-fonds no [111] du cadastre de Z. _____. Cet immeuble constitue, pour une partie, l'habitation principale de l'intéressé et, pour l'autre partie, une surface destinée à la location. La soumission de ce transfert immobilier aux lods n'est pas contestée, ni le fait que cette soumission doive se faire à deux taux différents. N'est pas non plus directement litigieuse l'assiette des lods, qui correspond, pour le recourant copropriétaire, à la moitié du prix d'achat de l'immeuble, soit un montant de 442'500 francs. Est en revanche contestée la part de la transaction soumise au taux réduit des lods, respectivement celle soumise au taux ordinaire. Le recourant conteste en particulier la proportion du bien-fonds considérée par l'intimé comme destinée à son usage privé et, par conséquent, la part de la transaction immobilière à laquelle le taux préférentiel de l'article 11 al. 1 LDMI a été appliqué.

E. 4

a) L'acte de vente immobilière du 18 décembre 2012 indique que l'achat en question constitue pour les acquéreurs une première acquisition dans le canton de Neuchâtel et que 83,20 % de l'immeuble acquis leur servira d'habitation principale. Ce pourcentage est calculé sur la base de la surface destinée à être occupée par les acquéreurs, soit 495,1m², par rapport à la surface bâtie totale du bien-fonds, soit 595,1m². Il est précisé que le bâtiment comprend notamment trois appartements et des combles. Sur cette base, le document intitulé " relation en vue de la perception de l'impôt sur les gains immobiliers ", établi le 1^{er} juillet 2013 par le notaire ayant instrumenté l'acte de vente, indique que sur le montant total de la transaction, 736'320 francs, soit 83,20 % du prix de vente total, doivent être soumis au taux réduit des lods, tandis que 148'860 francs, soit 16,8 % de ce même prix de vente, doivent être soumis au taux ordinaire des lods. Les droits de mutation totaux s'élèvent, selon ce document, à 21'105.50 francs, ce qui correspond à 10'552.75 francs pour chacun des copropriétaires. b) L'intimé s'est écarté des constatations de l'acte de vente, préférant se référer à la valeur de rendement de l'immeuble, telle qu'elle ressort du procès-verbal d'estimation cadastrale du 7 mai 2015. Selon ce document, la valeur de rendement totale de l'immeuble est de 739'360 francs. Le recourant utilise, pour son propre usage, un appartement de 75,70m² ainsi qu'un garage simple pour deux voitures, ce qui représente une valeur de rendement de 264'640 francs. En proportion de la valeur de rendement totale de l'immeuble, la partie occupée à titre privé par le propriétaire représente donc 35,6 %. L'autorité fiscale a ainsi taxé 36 % de la transaction au taux réduit de 2,2 %, tandis que les 64 % restants ont été taxés au taux ordinaire de 3,3 %.

E. 5

a) Il convient dans un premier temps de déterminer si l'autorité fiscale est liée par les indications fournies par le notaire ou si elle peut s'en écarter. b) La loi se réfère expressément aux documents dressés par le notaire en ce qui concerne les droits de mutation perçus lors d'une première acquisition destinée à l'habitation. Ainsi, l'article 11

al. 2 LDMI , figurant au chapitre "cas particuliers" de la loi, indique que la relation à l'autorité de taxation et l'acte authentique dressé par le notaire constatent que la condition prévue à l'article 11 al. 1 LDMI – soit une première acquisition destinée à l'habitation – est remplie. D'autre part, l'article 14 LDMI , figurant au chapitre "taxation" de la loi, donne la compétence à l'autorité de taxation de fixer le montant des lods à payer et enjoint à cette dernière de vérifier les relations qui lui sont adressées et de procéder, s'il y a lieu, aux investigations nécessaires. c) Selon l'article

E. 9

al. 1 CC . On précisera encore que bien que la forme authentique soit requise dans le cas de ventes d'immeubles (art. 216 al. 1 CO), cette exigence ne porte que sur les éléments essentiels du contrat, à savoir l'identité des parties, ainsi que la désignation de l'immeuble et du prix de vente (ATF 124 III 5 cons. 1/c; Lardelli/Vetter , in Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, 2018, no 28, ad art. 9; Mooser , in Commentaire romand Code civil I, 2010, no. 21, ad art. 9). Les constatations dont il est question ici ne sont en soi pas soumises à la forme authentique, de sorte que le titre authentique ne fait pas foi pour les informations qu'elles rapportent. A ce titre, les constatations portant sur la nature de première acquisition destinée à l'habitation, prévues par l'article 11 al. 2 LDMI , n'ont pas d'autres fonctions que l'information de l'autorité de taxation et la simplification de son travail, dans le but manifeste de faciliter la taxation en fournissant à l'autorité compétente l'information sur le taux à appliquer. Il en résulte que l'autorité de taxation n'est pas liée par les informations rapportées par le notaire dans ce cadre. 6. a) Selon l'intimé, les lods doivent être calculés en fonction de la valeur de rendement de l'immeuble, conformément à la pratique constante en la matière. Il considère en effet que la référence à la surface brute ne tient pas compte de la valeur des surfaces en question, qui dépend de l'affectation et du type de construction de chaque partie d'un bâtiment, ainsi que de l'état d'entretien et d'aménagement des locaux. A titre de comparaison, le service intimé indique que la valeur de rendement est également déterminante pour l'impôt direct sur la fortune, pour les impôts de donation et succession et pour l'impôt direct sur le revenu d'un immeuble. b) La valeur de rendement d'un immeuble correspond à la capitalisation du rendement brut du bâtiment (art. 9 al. 1 du règlement concernant la détermination de l'estimation cadastrale des immeubles [REI]), au travers de la prise en compte des loyers, des fermages, des autres redevances et de toutes les charges versées au propriétaire par des tiers occupant le bâtiment en contrepartie de la valeur d'usage de ce dernier (art. 9 al. 2 REI). Le rendement brut des locaux temporairement inoccupés est estimé sur la base des prix du marché (art. 9 al. 4 REI). Le rendement brut d'un bâtiment ou d'une partie de bâtiment occupé par son propriétaire correspond aux prestations que ce dernier devrait verser à titre de loyer ou de fermage pour des locaux de même nature et se trouvant dans la même situation (art. 12 REI). Dans ce cadre, le rendement brut d'une maison familiale, d'une villa, d'une propriété par étage ou d'une maison de vacances est déterminé en fonction de la surface habitable, de l'aménagement et de l'état d'entretien du bâtiment (art.

E. 13

al. 1 REI). c) La Cour de céans considère que la prise en compte de la valeur de rendement n'est pas critiquable lorsqu'il s'agit de déterminer la part d'un immeuble qui est destinée à l'utilisation propre de l'acquéreur, respectivement celle qui est destinée à l'usage de tiers. Ainsi, la prise en compte uniquement des surfaces, exprimées en mètres carrés, reviendrait à faire abstraction de l'état des différents locaux, état qui peut être fort différent et qui dépend

tant de l'aménagement que de l'entretien. Or, le prix payé pour l'immeuble est fonction de ces différents critères, de même que la part de ce prix qui est destinée à l'usage propre de l'acquéreur. En ce sens, une référence à la valeur de rendement, déterminée selon les critères de l'estimation cadastrale, est mieux à même de refléter la valeur des différentes parties de l'immeuble qui seront réparties les unes pour usage propre et les autres pour usage par des tiers. Dite valeur tient à ce titre non seulement compte de l'état et de l'équipement des différents locaux, mais aussi des différents accessoires, comme par exemple la jouissance d'un jardin. Partant, la pratique de l'intimé de se baser sur la valeur de rendement pour déterminer la proportion du prix d'acquisition qui sera soumise au taux préférentiel des lods n'est pas contraire à la LDMI . 7. a) Il convient ensuite d'examiner si c'est de manière justifiée que l'autorité intimée s'est basée sur l'estimation cadastrale du 7 mai 2015, avec valeur au 1 er juillet 2015, laquelle a été réalisée notamment après le réaménagement, par le recourant et son épouse, des combles de l'immeuble en 2014. Ce document mentionne ainsi un appartement pour les propriétaires de 75,70m² avec valeur de rendement de 242'240 francs, un appartement destiné à la location de 45,30m² avec valeur de rendement de 144'960 francs, ainsi qu'un nouvel appartement dans les combles de 91,60m² avec valeur de rendement de 329'760 francs. En tenant compte également d'un garage simple de deux places, avec valeur de rendement de 22'400 francs, la valeur de rendement totale de l'immeuble est chiffrée à 739'360 francs. b) Pour justifier la prise en compte du réaménagement des combles de l'immeuble, le Service des contributions se réfère à une jurisprudence du Tribunal administratif (RJN 2000, p. 274), selon laquelle il conviendrait de tenir compte de la volonté de l'acquéreur au moment de l'achat. Cette jurisprudence concerne en réalité la soumission, au taux réduit des lods, de l'acquisition d'un immeuble destiné à l'habitation principale de son acquéreur, lorsque ce dernier a hérité d'un bien-fonds par le passé. Dans ce cas, l'autorité fiscale avait commencé par refuser le bénéfice du taux préférentiel à l'acquéreur, au motif qu'il ne s'agissait pas d'une première acquisition dans le canton, l'intéressé ayant hérité, en communauté héréditaire avec sa mère, sa sœur et son frère, de l'immeuble que possédait feu son père dans le canton de Neuchâtel. Dans cet arrêt, le Tribunal administratif a considéré que le taux réduit des lods ne pouvait être appliqué que si deux conditions étaient cumulativement réunies : d'une part, le transfert soumis aux lods devait avoir pour objet un immeuble destiné à l'habitation principale de l'acquéreur; d'autre part, il devait s'agir de la première acquisition de ce genre dans le canton. Autrement dit, cette seconde condition n'était pas remplie si le contribuable avait, antérieurement dans le canton, d'ores et déjà acquis un immeuble dans des circonstances qui correspondaient à celles envisagées par la première condition. Selon le tribunal, celle-ci comportait deux éléments étroitement liés entre eux : le premier, objectif, était l'acquisition (à titre gratuit ou onéreux) d'un immeuble; le second, subjectif, était le dessein de l'acquéreur d'affecter ce bien à son habitation principale (RJN 2000, p. 274 , cons. 3/b et les références citées). Le Tribunal administratif en a conclu que celui qui acquérait un immeuble par héritage ne le faisait pas dans un dessein particulier puisque la succession lui était dévolue de plein droit dès qu'elle était ouverte (art. 560 CC). Par conséquent, on ne pouvait considérer que l'acquéreur, de surcroît âgé de 12 ans seulement à l'époque, était devenu propriétaire de l'immeuble familial pour en faire son habitation principale. La situation était différente dans le cas d'un héritier qui, du vivant du de cujus, acceptait de celui-ci un immeuble en avancement d'hoirie, ou d'un héritier qui se faisait attribuer un immeuble, dans le cadre d'un partage successoral, pour en faire son habitation principale (RJN 2000, p. 274 , cons. 3/c et les références citées). Si l'objet de cette

jurisprudence diffère au final dans une large mesure de celui soumis à l'examen de la Cour de céans, ces considérants ont le mérite de souligner l'importance du dessein du propriétaire au moment de l'acquisition du bien-fonds. La Cour de droit public a également eu l'occasion de traiter de la volonté du propriétaire au moment de l'acquisition dans un arrêt de 2012 portant sur la question de la prise en compte, pour le calcul des droits de mutation, de la valeur de la future construction érigée, selon un contrat d'entreprise, sur le terrain vendu (arrêt non publié de la CDP du 31.05.2012 [CDP.2011.148] cons. 2). Dans cet arrêt, la Cour de céans se demande dans quelles circonstances les articles 5 et 5a LDMI 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 (arrêt précité, cons. 2). Elle cite notamment une jurisprudence antérieure, selon laquelle le calcul des droits de mutation doit se faire 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. Est également citée une jurisprudence du Tribunal administratif de 1984, selon laquelle 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 cocontractants, y compris leurs projets d'avenir (arrêt précité, cons. 2). L'examen porte donc essentiellement sur la question du lien existant entre les contrats de vente et d'entreprise et a abouti, dans le cas concerné, à retenir l'existence d'un lien entre les deux contrats, considérés comme constituant un tout (arrêt précité, cons. 4 et 5). L'assiette des droits de mutation devait par conséquent inclure la valeur du contrat d'entreprise, en plus de la valeur de la vente du terrain nu. Bien que ce cas porte sur l'assiette des droits de mutation, qui n'est pas directement litigieuse en l'espèce, il y a lieu de s'en inspirer pour déterminer si des travaux intervenus après la vente du bien-fonds doivent être pris en compte lorsqu'il s'agit de déterminer la répartition de l'usage qui est fait des locaux. c) La Cour de céans considère qu'à l'aune de ces jurisprudences, la pratique du Service des contributions, consistant à se fonder sur les intentions des acheteurs pour déterminer la répartition du prix de la transaction entre propre habitation et logement de tiers, peut être suivie. Il se justifie ainsi de prendre comme base la valeur des différentes parties du bien-fonds après la réalisation des travaux, si ces derniers ont abouti à une modification de la répartition des locaux, comme la création d'un nouvel appartement destiné à la location, pour autant que l'on puisse retenir que cela correspondait à l'intention des acheteurs dès l'acquisition. En revanche, si les seuls travaux ont consisté en de l'entretien ou de la modernisation du tout ou de parties, sans modification dans la répartition des usages – propre ou de tiers –, il est justifié de prendre comme base la valeur des différentes parties au moment de l'acquisition. d) Dans le cas présent, la surface ayant servi de base au calcul de la répartition de l'usage du bien-fonds au moment de la vente, soit les 595,1m² mentionnés dans l'acte notarié, correspond à la surface bâtie de l'immeuble, de sorte qu'elle comprenait la surface correspondant aux combles. Dans la mesure où lesdits combles n'étaient pas encore habitables, il faut en déduire qu'ils étaient inclus dans les 495,1m² destinés au propre usage du recourant et de sa copropriétaire, et non dans les 100m² destinés à la location. Le réaménagement des combles ayant, selon l'estimation cadastrale du 7 mai 2015, permis la création d'un appartement destiné à la location, il a bien modifié la proportion du bien-fonds occupée à titre privé et celle occupée par des tiers. 8. a)

Reste à déterminer si les acheteurs avaient déjà l'intention d'effectuer ce réaménagement lors de l'achat du bien-fonds. Le recourant explique avoir, de concert avec son épouse, longuement réfléchi à la transformation des combles pour les rendre habitables, la décision finale leur ayant pris presque une année. Il soutient que même après la demande d'autorisation, ils ne savaient pas encore s'ils voulaient réaliser cette transformation. Le service intimé estime quant à lui que le court laps de temps écoulé entre la date d'inscription de l'acte de vente au registre foncier et la demande de permis de construire ainsi que l'autorisation délivrée par la commune permet de considérer que la volonté d'effectuer un agrandissement de la surface habitable existait déjà lors de l'acquisition de l'immeuble. Il indique tenir pour ce faire également compte de la profession d'architecte de l'épouse du recourant, du temps nécessaire pour l'établissement des plans à l'appui de la demande de permis, ainsi que de l'obtention d'un financement pour les travaux. b) Il ressort du dossier que la stipulation de l'acte de vente est intervenue devant notaire le 18 décembre 2012. La demande de permis de construire portant sur le réaménagement des combles a ensuite été déposée le 15 novembre 2013 et l'autorisation y relative a été délivrée le 21 février 2014. La Cour de céans considère que le fait que la demande d'autorisation de construire ait été déposée environ onze mois après la stipulation de l'acte n'est à lui seul pas suffisant pour retenir que le projet de réaménager les combles existait déjà au moment de la stipulation de la vente, en l'absence de tout autre élément en ce sens au dossier. Sur la base des principes jurisprudentiels précités, on relève en particulier que les démarches visant au réaménagement des combles ne constituaient pas un tout avec l'achat du bien-fonds. Le contrat de vente immobilière n'en faisait ainsi pas état et on ne se trouve pas dans une situation où l'immeuble n'aurait été vendu que si les combles étaient également remis en état. Le réaménagement des combles apparaît comme une opération indépendante de la vente et le dossier ne permet pas de conclure que la volonté des cocontractants était déjà de procéder à ces travaux au moment de l'achat. On ne voit à cet égard pas en quoi la profession d'architecte de l'épouse du recourant serait de nature à remettre cela en question. On rappellera à cette égard que, d'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'article 8 CC relatif au fardeau de la preuve s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 142 II 488 cons. 3.8 et 140 II 248 cons. 3.5). Il n'y a ici pas lieu, sur le vu du dossier, de se baser sur la répartition modifiée de la surface telle que retenue dans l'estimation cadastrale du 7 mai 2015. En ce qui concerne le deuxième appartement de 45,30m², on relève en outre que si des travaux y ont également été entrepris, ils n'ont pas modifié la répartition de l'usage de l'immeuble, à mesure que cet appartement n'a jamais été inclus dans l'usage privé des acquéreurs. Partant, il n'y a pas non plus lieu de se baser sur la valeur de rendement de cet appartement après sa rénovation, telle qu'elle ressort de l'estimation cadastrale précitée. 9. a) La décision de l'intimé doit donc être annulée, en tant qu'elle se base sur le procès-verbal d'estimation cadastrale du 7 mai 2015, avec valeur au 1^{er} juillet 2015. Le recours est par conséquent admis et il convient de retourner le dossier au Service des contributions pour qu'il adresse au recourant une nouvelle décision fixant le montant des lods conformément à la valeur de rendement des différentes parties au moment de la vente. b) Il est statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). Le recourant, qui n'est pas assisté par un mandataire professionnel et ne fait pas valoir de frais particuliers, n'a pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJA a contrario).

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