

# **NE\_GERICHTE CDP.2019.88 vom 14. Juli 2016**

NE Tribunal cantonal, 2016-07-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2019.88\\_d20160714](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2019.88_d20160714)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2019.88 du 14 juillet 2016

IT: NE\_GERICHTE CDP.2019.88 del 14 luglio 2016

## **Regeste**

Impôt sur les gains immobiliers (prix d'acquisition et preuve des impenses).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

### **E. 2**

Dans un grief formel, qui doit être examiné en premier lieu dès lors qu'il est de nature à entraîner l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès au fond ( ATF 142 II 218 cons. 2.8.1, 139 I 189 cons. 3), la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, en ceci essentiellement que le prononcé sur réclamation de l'intimé sera insuffisamment motivé. a) La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu garanti par l'article 29 al. 2 Cst. féd., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision afin que ses destinataires et toutes les personnes intéressées puissent en saisir la portée, le cas échéant, l'attaquer en connaissance de cause et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle ( ATF 133 III 439 cons. 3.3 et les références citées). Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière notamment à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et exercer son droit de recours à bon escient. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige ( ATF 141 V 557 cons. 3.2.1, 138 IV 81 cons. 2.2, 136 I 229 cons. 5.2, 136 V 351 cons. 4.2 et les références citées). Une motivation implicite, résultant des différents considérants de la décision, suffit à respecter le droit d'être entendu (arrêt du TF du 14.06.2012 [5A\_278/2012] cons. 4.1 et les références citées). Autrement dit, il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner les problèmes pertinents ( ATF 137 II 266 cons. 3.2, 134 I 83 cons. 4.1 et les références citées). En droit cantonal, le devoir de l'administration de motiver ses décisions découle aussi des articles 4 al. 1 let. d et 21 LPJA . b) En l'occurrence, la décision querellée expose les motifs pour lesquels l'estimation cadastrale du bien-fonds vingt-cinq ans avant l'aliénation a été retenue comme base pour l'établissement du prix d'acquisition, de même qu'elle indique les montants admis à titre d'impenses suite à la réclamation de la recourante. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que la recourante n'a été empêchée ni de saisir la portée ou les implications de la décision sur réclamation du 12 février 2019 telle que rédigée, ni de la contester utilement. On relèvera encore qu'en reprochant à l'intimé de lui avoir appliqué l'article 68 al. 2 LCdir alors qu'elle n'avait pas invoqué cette disposition, respectivement de n'avoir pas examiné certains des aspects soulevés dans sa réclamation, la recourante soulève des griefs qui se confondent avec celui de la violation du droit, y compris de l'excès ou l'abus de pouvoir

d'appréciation (art. 33 let. a LPJA), respectivement avec celui de la constatation inexacte ou incomplète de faits pertinents (art. 33 let. b LPJA), que l'intéressée soulève également, quand bien même elle le fait de manière indirecte. Il convient donc de les examiner avec le fond du litige. L'argumentation portant sur la violation du droit d'être entendue se révèle en définitive mal fondée.

### **E. 3**

a) Aux termes de l'article 12 al. 1 LHID, 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). Toute aliénation d'immeubles est imposable (al. 2). Dans certaines situations, notamment en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), d'avancement d'hoirie ou de donation, l'imposition est différée (al. 3 let. a à e). b) Conformément à l'article 12 LHID, le droit neuchâtelois prévoit que toute aliénation qui opère le transfert de la propriété juridique ou économique d'un immeuble donne lieu à imposition du gain immobilier (art. 57 al. 1 LCdir). 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 LCdir). Le gain 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 LCdir). Sont considérés comme impenses les frais étroitement liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble, ainsi que les dépenses ayant eu pour effet d'en augmenter la valeur. Les impenses comprennent notamment les dépenses pour l'amélioration ou la plus-value de l'immeuble (art. 69 al. 1 et al. 2 let. c LCdir). Ne peuvent en revanche être prises en considération les dépenses qui servent à maintenir la valeur de l'immeuble, car celles-ci peuvent être déduites comme frais d'entretien dans le cadre de l'imposition du revenu (cf. art. 69 al.

### **E. 4**

let. b LCdir; arrêt du TF du 07.09.2009 [2C\_131/2009]).

L'article 58 LCdir règle le différé d'imposition, notamment lorsque le transfert de propriété intervient par succession, avancement d'hoirie et donation (let. a). L'article 65 al.

1 LCdir précise qu'en cas d'aliénation d'immeubles précédemment acquis par des transferts justifiant une imposition différée, le prix d'acquisition est celui du dernier transfert imposable. Toutefois, selon l'article 68 LCdir, si le prix d'acquisition ne peut être établi avec certitude, il est censé correspondre à la valeur cadastrale de l'immeuble à la date d'acquisition (al. 1). Lorsque l'acquisition de l'immeuble est intervenue plus de vingt-cinq ans avant son aliénation, le contribuable peut invoquer comme prix d'acquisition l'estimation cadastrale de l'immeuble vingt-cinq ans avant l'aliénation (al. 2). Situé dans le chapitre intitulé "Calcul de l'impôt", l'article 74 al. 1 LCdir indique que, pour le calcul de la durée de propriété, est en général déterminante, notamment, la date de la précédente aliénation imposable si, lors de l'acquisition de l'immeuble, l'imposition a été différée (let. c).

c) La prorogation de l'imposition signifie qu'un transfert constituant en soi un acte d'aliénation n'est cependant pas soumis à imposition. Tout se passe, sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers, comme si le transfert n'avait pas eu lieu ou, en d'autres termes,

comme s'il n'y avait pas eu réalisation d'un gain (ATF 100 Ia 209cons.2c). La prorogation n'implique toutefois pas une exemption définitive, qui serait d'ailleurs contraire à l'article 12 LHD. L'augmentation de valeur qui s'est produite entre la dernière aliénation imposable et l'acte prorogeant l'imposition n'est provisoirement pas taxée; l'imposition est simplement différée jusqu'à nouvelle aliénation imposable (arrêt du TF du 20.07.2010 [2C\_797/2009]cons. 2.3). Pour les acquisitions d'immeubles par voie successorale, la valeur d'acquisition déterminant le gain immobilier correspond, selon ce système, au prix payé par le de cujus; en cas de revente postérieure à la dévolution successorale, le gain immobilier imposable est généralement plus élevé mais la durée de possession est plus longue et le taux plus bas (arrêt du TF du 20.07.2010 [2C\_797/2009]cons. 4.2 et les références citées).

4.a) En l'espèce, il n'est pas contesté que l'article [111], dont l'aliénation en 2016 a entraîné la taxation pour l'impôt sur les gains immobiliers ici remise en cause, correspond à un bien-fonds précédemment acquis par des transferts justifiant une imposition différée, de sorte que le prix d'acquisition devrait être celui du dernier transfert imposable conformément à l'article 65 al. 1 LCdir.

Cette disposition est néanmoins à mettre en lien avec l'article 68 al. 2 LCdir, puisque la recourante a elle-même admis, en particulier dans sa déclaration pour l'impôt sur les gains immobiliers du 28 mars 2017, que ledit prix d'acquisition ne pouvait être établi avec certitude et qu'il en allait de même de la valeur cadastrale de l'immeuble à la date de sa construction en 1948 (cf. art. 68 al. 1 LCdir). En effet, en l'absence de pouvoir déterminer ces valeurs, l'intimé ne pouvait que faire application de cette disposition, et ce quand bien même la contribuable ne s'en prévalait pas directement. Rappelons qu'aux termes du rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes (LCdir) du 11 août 1999 (99.038; BGC 1999, vol. 165 I, p. 1203 ss), l'article 68 LCdir prévoit quels sont les succédanés sur lesquels l'autorité fiscale doit se fonder, lorsque le prix d'acquisition ne peut pas être établi avec certitude. L'importante modification apportée par cette disposition, par rapport aux articles 9 et 19 a LIGI dont elle a pour l'essentiel repris le contenu, réside d'ailleurs dans l'introduction de la possibilité de recourir à l'estimation cadastrale de l'immeuble vingt-cinq ans avant son aliénation. Le but visé par l'introduction de cette possibilité à l'article 68 al. 2 LCdir était d'éviter de créer un avantage particulier en faveur des propriétaires de longue date (BGC 1999, vol. 165 I, p. 1250). Or, en particulier cet objectif ne pourrait être atteint si, alors que l'alinéa 1 de l'article 68 LCdir ne peut trouver application compte tenu de l'ignorance tant du prix d'acquisition du dernier transfert imposable que de la valeur cadastrale de l'immeuble à la date d'acquisition ce qui est le cas ici l'autorité fiscale ne pouvait faire application de l'alinéa 2 de cette disposition que lorsque le contribuable l'invoquait expressément. Notant qu'en donnant la possibilité au contribuable d'invoquer l'estimation cadastrale de l'immeuble vingt-cinq ans avant l'aliénation, en lieu et place du prix d'acquisition ou de la valeur cadastrale à la date d'acquisition au sens de l'article 68 al. 1 LCdir, le législateur a cherché à ne pas défavoriser les propriétaires de longue date. Il apparaît en effet que plus la période qui s'est écoulée entre l'acquisition et la vente d'un immeuble est conséquente, plus la différence entre le prix d'aliénation et la valeur d'acquisition risque d'être importante et, partant, l'impôt sur les gains immobiliers élevé. Quoi qu'il en soit, la Cour de cassation a déjà eu l'occasion d'affirmer que, selon le texte clair de l'article 68 al. 2 LCdir, l'estimation cadastrale à laquelle il est fait référence est celle en vigueur vingt-cinq ans avant l'aliénation, de telle sorte qu'une estimation cadastrale postérieure à cette date, alors même qu'il en existait une en

vigueur à la date déterminante, ne pouvait être prise en compte. En définitive, la date décisive au sens de l'article 68 al. 2 LC dir est bien, d'un point de vue fiscal, celle de l'estimation cadastrale en vigueur vingt-cinq ans avant l'aliénation, lorsque le prix d'acquisition du dernier transfert imposable ni la valeur cadastrale de l'immeuble à la date d'acquisition ne peuvent être établis (arrêt de la CDP du 31.03.2015 [CDP.2014.67]).

Il s'ensuit que c'est à juste titre que, dans la mesure où la vente du bien-fonds [111] a eu lieu en 2016, le Service des contributions a pris, comme base pour déterminer le prix d'acquisition, l'estimation cadastrale qui prévalait pour cet article vingt-cinq ans avant l'aliénation, soit en 1991. Or, en 1991, l'estimation cadastrale qui était en vigueur était encore celle établie en 1972, à savoir 55'000 francs. Notons que si, dans sa déclaration pour l'impôt sur les gains immobiliers du 28 mars 2017 et dans son mémoire de réclamation du 22 mai 2017, l'intéressée a soutenu que le prix d'acquisition devait correspondre à la valeur cadastrale au moment de l'aliénation en 2016, soit à celle arrêtée lors de l'estimation cadastrale de 1995, elle s'est par la suite ralliée à l'appréciation de l'intimé, qui a comme déjà dit à raison admis un montant de 55'000 francs à titre de base pour la détermination du prix d'acquisition.

b) Alors que tel n'était pas le cas dans sa déclaration pour l'impôt sur les gains immobiliers du 28 mars 2017, la recourante a requis, dans le cadre de sa réclamation comme d'ailleurs dans la présente procédure de recours la prise en considération, au titre d'impenses à ajouter à l'estimation cadastrale valable en 1991, de divers postes à concurrence de 79'900 francs, dont l'autorité fiscale n'a admis qu'une partie. Plus spécifiquement, sur le vu des factures déposées par la contribuable à l'appui de sa réclamation, l'intimé a tenu compte de l'entier des coûts engagés en janvier 1991 et afférents à une machine à laver (CHF 1'500), ainsi que la moitié des frais en lien avec des travaux d'électricité facturés en avril 1991 (CHF 3'898), seule cette part pouvant être considérée comme une dépense d'amélioration, le reste se rapportant à de l'entretien. Il a en outre admis que la facture de janvier 1991 de la société D. \_\_\_\_\_ (Flumroc; CHF 499) et celle de février 1992 de l'entreprise E. \_\_\_\_\_ (planche; CHF 250) correspondaient pour moitié à des dépenses en vue d'économie d'énergie et pour moitié à de dépenses d'entretien, de sorte que seuls les deux tiers du montant retenu à titre de dépenses en vue d'économie d'énergie ( $2/3 \times [CHF 249.50 + CHF 125 = CHF 374.50] = CHF 249.70$ ) pouvaient être pris en considération. C'est le lieu de rappeler que les impenses qui viennent augmenter le prix d'acquisition comprennent, notamment, les dépenses pour l'amélioration ou la plus-value de l'immeuble (art. 69 al. 1 et al. 2 let. c), mais non celles qui étaient déductibles au titre de l'impôt sur le revenu (art. 69 al. 4 let. b LC dir), ce qui est en particulier le cas des frais nécessaires à l'entretien d'immeubles privés, ainsi que des dépenses d'investissement destinées à économiser l'énergie et à ménager l'environnement (art. 35 al. 2 et 4 LC dir). Notons que l'intéressée ne remet en soi pas en cause la manière dont les factures susdites ont été prises en considération par l'intimé.

Le Service des contributions n'a en revanche pas admis les autres investissements qui auraient été consentis entre 1973/1974 et 2000, invoqués par la recourante, motif pris, en substance, que cette dernière n'avait pas produit de justificatifs à leur sujet. En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents (arrêt du TF du 16.05.2013 [2C\_1201/2012] cons. 4.5). Cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (arrêt du TF du 15.12.2012 [2C\_84/2012] cons. 3.1, non publié in ATF 139 IV 137), notamment le contribuable (arrêts

du TF28.03.2014 [2C\_1021/2013]cons. 5.2 et 28.09.2010 [2C\_819/2009]cons. 2.2, in RDAF 2010 II, p. 605). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. D'une manière générale, la jurisprudence en matière fiscale a retenu que le principe de l'article 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 142 II 488cons. 3.8, 140 II 248cons. 3.5). Il s'ensuit que les dépenses d'investissement étant un facteur qui conduit à réduire la charge fiscale, le contribuable supporte le fardeau de la preuve des faits y relatifs (arrêt du TF du 20.07.2010 [2C\_797/2009]cons. 3.3 et la référence citée). Dans le domaine des gains immobiliers particulièrement, il est ainsi admis que celui qui entend faire valoir une impense déductible doit l'établir (StE 1991 B.44.13 no 5 et les références citées). Ayant procédé à une instruction qui ne prête pas le flanc à la critique, avec notamment une entrevue avec la recourante, on ne saurait reprocher à l'intimé de ne pas avoir admis, au titre d'impenses ajoutées à l'estimation cadastrale de 1991, le montant de 79'900 francs allégué, sans éléments justificatifs à l'appui, par l'intéressée. En effet, les règles relatives à l'attribution du fardeau de la preuve ne pouvaient conduire l'autorité fiscale qu'à refuser ces investissements qui reposaient uniquement sur les affirmations de la contribuable.

C'est en vain que celle-ci requiert qu'il soit procédé à une vérification, a priori, sur place pour s'assurer de la réalité des travaux effectués. Il convient tout d'abord de relever qu'une vision locale ne permettrait pas de déterminer si les travaux invoqués ont été réalisés avant ou après 1991, date de l'estimation cadastrale retenue comme base du calcul du gain imposable. Pour d'autres travaux, elle prendrait nécessairement une part de plus-value conjoncturelle en considération, ce qui est contraire au système voulu par le législateur cantonal. En effet, celui-ci a exclu, en suivant sa commission fiscalité, diverses manières de calculer le gain immobilier imposable, en particulier celle déduisant du prix d'aliénation le prix d'acquisition indexé à l'indice des prix à la consommation dès la date de l'achat, augmenté des impenses, ainsi que la valeur cadastrale au moment de la vente (cf. Rapport intermédiaire de la commission fiscalité à l'appui d'un projet de loi instituant un impôt sur les gains immobiliers et d'un projet de loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (BGC 1991-1992, vol. 157, p. 1588 ss, spéc., p. 1596 s. et 1600 s).

On relèvera enfin que la non-prise en considération des frais estimatifs de l'acquisition de 1948 par 1'000 francs, ainsi que l'admission des frais d'aliénation à concurrence de 2'658.80 francs au lieu des 4'219 francs invoqués, ne sont pas contestées. Le calcul de l'impôt ne l'est pas non plus en ce qui concerne tant le taux de l'impôt applicable que celui de la réduction retenue.

5. Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation, qui entérine la taxation pour l'impôt sur les gains immobiliers du 11 février 2019. La recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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 1'200 francs, et les débours par 120 francs, montants compensés par son avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 30 septembre 2019

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

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

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

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

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

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

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

3. L'imposition est différée:

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

b. 2. en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial ou en cas de dédommagement de contributions extraordinaires d'un époux à l'entretien de la famille (art. 165 du Code civil<sup>3</sup>) ou de prétentions découlant du droit du divorce, pour autant que les deux époux soient d'accord;

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

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

e. en cas d'aliénation de l'habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi

obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage.

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

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

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

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

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

## **E. 5**

Les considérations qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation, qui entérine la taxation pour l'impôt sur les gains immobiliers du 11 février 2019. La recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 47 LPJA). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 48 LPJA a contrario).

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