

NE_GERICHTE CDP.2023.11 vom 30. November 2023

NE Tribunal cantonal, 2023-11-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2023.11

FR: NE_GERICHTE CDP.2023.11 du 30 novembre 2023

IT: NE_GERICHTE CDP.2023.11 del 30 novembre 2023

Erwägungen

E. 1

let. a) LCdir). Elle est également différée en cas d'avancement d'hoirie ou de donation lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant (art. 58 al. 3 LCdir). Elle n'est plus différée, lorsque les prestations du cessionnaire vont au-delà de celles énoncées à l'alinéa 3 (art. 58 al. 4 LCdir).

c) Il appartient à l'autorité fiscale d'apprécier si l'acte instrumenté par les parties constitue fiscalement une donation et/ou un acte à titre onéreux, sans qu'elle soit liée par la dénomination du contrat (Yersin, L'imposition de la donation mixte, in Revue fiscale 1984 p. 273 s, relevant dans ce cadre que si l'autorité n'est pas liée par l'intitulé de l'acte, celui-ci constitue toutefois une présomption de la volonté de parties).

4.a) A l'appui de son recours, la contribuable soutient qu'elle a bel et bien eu l'intention de concéder une libéralité à ses trois enfants, la donation intervenant à parts égales en vue de liquider de manière anticipée sa succession. Elle fait en outre valoir que le SCCO se méprend lorsqu'il soutient que la valeur capitalisée de l'usufruit doit être considérée comme une contre-prestation des donataires en sa faveur. Il résulte selon elle de la jurisprudence du Tribunal fédéral que la valeur d'un droit d'usufruit ou d'habitation ne doit pas être considérée comme une contre-prestation. Lors du transfert d'un immeuble avec constitution simultanée d'un usufruit, l'immeuble ne change pas de main à la valeur totale sans être grevé, mais est au contraire transféré avec la charge réelle ou la moins-value correspondante.

Pour sa part, le SCCO a corrigé le prix de vente lors de la taxation au motif qu'il correspondait aux contre-prestations stipulées dans l'acte notarié du 11 décembre 2019. Il s'agissait de la reprise de dette pour 280'000 francs et de la valeur capitalisée de l'usufruit pour 221'515.85 francs. Sur cette base, le montant de l'impôt se montait à 28'766.40 francs. Contrairement à la recourante, il soutient qu'il résulte de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral que l'attribution d'un usufruit ou d'un droit d'habitation à l'aliénateur constitue une contre-prestation pour le transfert de la propriété d'un bien immobilier à un héritier. Il fait également valoir que le Tribunal fédéral a pris en compte dans une jurisprudence récente la valeur de la dette hypothécaire reprise dans le calcul des prestations de l'acquéreuse. Le service soutient ainsi que la jurisprudence rendue par la Cour de céans en date du 21 juillet 2011 (cf. CDP.2011.30) aux termes de laquelle un transfert immobilier avec reprise de dette ou constitution d'un usufruit quelle que soit la valeur du transfert et le cadre de la transaction n'est pas réputé transaction à titre onéreux n'est plus à prendre en considération compte tenu de la jurisprudence fédérale et de la

doctrine. Ainsi, comme communiqué à la Chambre des notaires en 2018 en raison de cet arrêt et suite à des analyses détaillées en matière de différé sous l'angle du droit fédéral harmonisé, le SCCO a décidé de ne plus appliquer les alinéas 3 et

E. 2

Le litige porte en l'espèce sur l'imposition d'une transaction immobilière, en particulier sur la qualification de l'acte authentique instrumenté le 11 décembre 2019, l'intimé retenant qu'il s'agit d'une vente et la recourante d'une donation, la valeur capitalisée de l'usufruit ne devant, selon elle, dans tous les cas pas être prise en considération dans le prix d'aliénation.

E. 3

a) L'impôt sur les gains immobiliers fait partie du droit harmonisé (art. 12 LHID). Comme son nom l'indique le but de cette loi est d'harmoniser les législations cantonales. On vise par ce terme une coordination des systèmes fiscaux cantonaux, et non pas une uniformisation de ceux-ci (Verrey, L'imposition différée du gain immobilier : harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse, Lausanne 2011, n. 216, p. 186; Oberson, Droit fiscal suisse, 4^e éd. 2012, n. 17, p. 22). 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) (art. 12 al. 1 LHID). La LHID ne définit ainsi que dans les grandes lignes le bénéfice imposable. La Confédération laisse aux cantons une marge de manœuvre dans la définition du bénéfice imposable (ATF 145 II 206 cons. 3.2.4 ; arrêt du TF du 26.04.2019 [2C_719/2017] cons. 2.3 et les références citées ; Hunziker/Seiler, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4^{ème} édition, 2022, art. 12 StHG n 72). La doctrine entend par produit de la vente l'ensemble des prestations que l'aliénateur reçoit en contrepartie de l'aliénation de son immeuble. Le produit de la vente est également décrit dans certaines lois fiscales cantonales (par exemple, § 102, al. 1, StG AG; § 76, al. 1, StG BL; art. 110 StG GL; art. 135, al. 1, StG ZG; § 194, al. 1, StG ZG; § 222 StG ZH). Le produit de la vente se compose en premier lieu du prix de la vente et des autres prestations mentionnées dans l'acte authentique. Font également partie de cette notion, les prestations en rapport avec l'aliénation qui ne sont pas mentionnées dans le contrat. L'article 12 al. 1 LHID ne donne aucune indication sur la question de savoir ce qui constitue une prestation augmentant le produit de la vente et quand une telle prestation est en relation de cause à effet avec l'aliénation. Les cantons jouissent ainsi d'une certaine latitude dans la concrétisation de la notion de produit de la vente (Hunziker/Seiler, op. cit., art. 12 StHG n 72 et 74 et les références citées). Le troisième alinéa de l'article 12 LHID énumère de manière exhaustive les hypothèses où l'imposition est différée (Message sur l'harmonisation fiscale, in FF 1983 III 1, p. 108; cf. aussi ATF 130 II 202 cons. 3.2). Il s'agit notamment du transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (let. a). Le report doit être accordé au contribuable dans tous ces cas (arrêt du TF du 14.10.2009 [2C_308/2009] cons. 1.3). Les cantons ne peuvent prévoir d'autres hypothèses déclenchant le report ou des cas d'exonération, ni maintenir des hypothèses divergentes après l'entrée en force de la LHID, puisqu'il s'agit ici d'une question d'assujettissement à l'impôt, visé par l'harmonisation fiscale (art. 129 al. 2 Cst. féd.) (Verrey, op. cit., no 27, p. 22 ; RJN 2021, p. 599 , p.603 ss). Compte tenu de l'harmonisation verticale, la notion de donation telle que définie par le

Tribunal fédéral est harmonisée et s'applique tant à la LIFD qu'à la LHID. Les cantons ne disposent pas de marge de manœuvre dans ce domaine. En matière d'impôt sur les gains immobiliers, les notions de " donation pure " et de " donation mixte " sont également harmonisées. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a " une donation mixte " lorsqu'il y a une contrepartie mais qu'il existe une disproportion évidente entre la prestation et la contrepartie. Toutefois, il existe des différences considérables entre les pratiques cantonales. Ceci est dû au fait que les cantons ont des avis divergents sur la question de savoir quand la disproportion est manifeste et qu'ils ne définissent pas cette disproportion selon les mêmes valeurs de référence. Alors que certains cantons accordent un report d'impôt lorsque la contrepartie s'écarte dans une certaine mesure de la valeur vénale estimée (par exemple, les cantons de AG, AR, BL FR, JU, SG, SH, UR, VD, ZH et ZG), d'autres comparent la contrepartie à la valeur fiscale (par exemple, les cantons de BS, GR, SZ et en partie le TF), d'autres encore n'admettent un report d'impôt (partiel ou total) que dans la mesure où la contrepartie n'excède pas le coût d'investissement (par exemple, les cantons de LU, NW et SO). Enfin, certains cantons déterminent l'existence d'une donation mixte non pas en fonction de l'importance de la contrepartie mais de sa forme. Les cantons de Berne et de Neuchâtel (et probablement aussi du Jura) considèrent ainsi qu'il s'agit d'une donation mixte uniquement si la contrepartie consiste exclusivement en la reprise d'une hypothèque ou en l'octroi d'un droit d'usufruit ou d'un droit d'habitation (Fracheboud/Margraf , Gemischte Schenkungen im Grundstückgewinnsteuerrecht, in : RF 2022, p. 9). b) Au niveau cantonal, le droit neuchâtelois prévoit que 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 let. a LCdir) et qu'il est perçu lors de toute aliénation qui opère le transfert de la propriété juridique ou économique d'un immeuble (art. 57 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). 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 LCdir). L'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'héritité, partage successoral, que le bien soit attribué en nature ou contre le versement d'une soulte, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 58 al. 1 let. a LCdir). Elle est également différée en cas d'avancement d'hoirie ou de donation lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant (art. 58 al. 3 LCdir). Elle n'est plus différée, lorsque les prestations du cessionnaire vont au-delà de celles énoncées à l'alinéa 3 (art. 58 al. 4 LCdir). c) Il appartient à l'autorité fiscale d'apprécier si l'acte instrumenté par les parties constitue fiscalement une donation et/ou un acte à titre onéreux, sans qu'elle soit liée par la dénomination du contrat (Yersin , L'imposition de la donation mixte, in Revue fiscale 1984 p. 273 s, relevant dans ce cadre que si l'autorité n'est pas liée par l'intitulé de l'acte, celui-ci constitue toutefois une présomption de la volonté de parties).

E. 4

de l'article 58LCdir qui ont été jugés trop restrictifs par le Tribunal cantonal et d'examiner la question de l'octroi d'un différé au titre de donation indépendamment de la nature des contreparties en examinant plutôt leur valeur en opposition à la valeur vénale supposée de l'immeuble.

b/aa) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (ATF 144 II 121cons. 3.4). Lorsque le texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus (ATF 143 II 685cons. 4) et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement (ATF 143 I 109cons. 6; 140 V 458cons. 5.1). Selon la jurisprudence, en effet, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause (ATF 140 V 449cons. 4.2). De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 144 II 121cons. 3.4; 143 I 109cons. 6). Les travaux préparatoires peuvent être pris en considération s'ils donnent une réponse claire à la question litigieuse (ATF 142 II 399cons. 3.3; 140 I 305 cons. 6.1); ils ont une importance particulière s'agissant de normes récentes (ATF 143 I 272cons. 2.5.2; 142 II 399 cons. 3.3; 141 II 262 cons. 4.2).

b/bb) En l'espèce, les alinéas 3 et 4 de l'article 58LCdir sont en vigueur depuis le 1er janvier 2008 (FO 2007 N° 68). Il résulte des travaux préparatoires en lien avec l'introduction de ces alinéas (cf. rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil à l'appui d'un projet de loi portant modification de la loi sur les contributions directes et de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers 07.021 ; in : Bulletin officiel des délibérations du Grand Conseil 2007-2008, Tome 1, p. 765) que:

"la loi dans sa teneur actuelle ne permet pas de différer totalement l'impôt lors de donations ou d'avances d'hoirie partielles, plus concrètement en cas de transferts d'immeubles, le plus souvent de parents à enfants, lorsque les prestations de l'acquéreur sont inférieures à l'estimation cadastrale, par exemple immeuble vendu à un prix correspondant à la valeur résiduelle de l'endettement hypothécaire. Les alinéas 3 et 4 nouveaux de l'article 58 permettent d'assurer un traitement identique à celui appliqué pour les transferts par succession et de simplifier la pratique, lorsque l'immeuble est transféré avec reprise de charges.

Les conséquences financières de cette modification sont pratiquement nulles, vu que l'imposition du gain n'est pas abandonnée, mais simplement reportée dans le temps, et ce même du fait que le cessionnaire bénéficie d'une durée de propriété plus longue, lorsqu'il revendra l'immeuble, pour le calcul du taux de l'impôt sur le gain immobilier qu'il réalise à ce moment. En outre, vue sous un angle économique, cette solution permet d'appréhender la substance fiscale lors d'un transfert à titre onéreux, qui permet au vendeur de disposer des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt".

b/cc) Par ailleurs, la Cour de céans, dans son arrêt du 21 juillet 2011 (CDP.2011.30 cons. 5 in fine), a notamment considéré que la question de savoir si l'immeuble avait été transféré dans le cadre d'un avancement d'hoirie ou d'une donation pouvait rester ouverte parce que le différé devait de toute manière être accordé en application de l'article 58 al. 3LCdir.

c) Au vu de ce qui précède, force est de constater que le SCCO viole le droit cantonal en décidant de ne plus appliquer les alinéas 3 et 4 de l'article 58LCdir. Il se méprend lorsqu'il soutient que l'octroi d'un différé au titre de donation dans le canton de Neuchâtel doit être examiné indépendamment de la nature des contreprestations mais au regard de leur valeur en opposition à la valeur vénale supposée. En effet, il résulte du sens littéral de l'article 58 al. 3LCdir, des travaux préparatoires, de la doctrine et de la

jurisprudence que dans le canton de Neuchâtel en cas de transfert d'un immeuble avec reprise de charges, soit l'octroi d'un droit d'usufruit, d'un droit d'habitation ou la reprise d'une dette hypothécaire, l'imposition doit être différée. Dans l'arrêt cité par l'intimé lui-même, la Cour de céansa confirmé que quelle que soit la valeur de transfert et le cadre de la transaction, la cession d'un immeuble par reprise de la dette hypothécaire ou constitution d'un usufruit n'est pas réputée une transaction à titre onéreux. Cet argumentaire reflète par ailleurs le commentaire en lien avec l'introduction avec ces alinéas dans le rapport du Conseil d'Etat. Il était alors mis en avant que cette solution permettait sous un angle économique d'appréhender la substance fiscale lors d'un transfert à titre onéreux afin que le vendeur dispose des liquidités nécessaires au paiement de l'impôt. Contrairement à ce que soutient le SCCO, lorsque la Cour de céans évoque un caractère trop restrictif de ces alinéas, elle entend que non seulement la reprise de charges justifie un différé d'imposition mais également les autres cas prévus par le Tribunal fédéral et les autres instances cantonales. Toutefois, comme le recensent Fracheboud et Magraf dans leur article, les pratiques cantonales divergent considérablement lorsqu'il s'agit d'apprécier le caractère de disproportion évidente en cas de donation mixte. Il faut ainsi y voir que les cantons disposent d'une autonomie dans ce domaine. En outre, la jurisprudence fédérale citée par l'intimée ne saurait s'appliquer telle quelle à la présente procédure, dès lors qu'elle a été rendue en droit civil et non dans le domaine de la fiscalité des gains immobiliers. Au surplus, peu importe que le SCCO ait changé de pratique depuis 2018 et qu'il en ait informé la Chambre des notaires. En effet, une pratique constante demeurera sans effet si son caractère illégal est identifié pour la première fois à l'occasion d'une procédure judiciaire: dans ce cas de figure, il est présumé que l'autorité l'adaptera pour se conformer à la loi (Tschannen, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid in ZBl 112/2011 p. 74 avec la référence à l'ATF 112 Ib 381 cons. 6 ; arrêt du TF du 05.01.2015 [1C_436/2014] cons. 5. 1). Dès lors que la Cour de céans est pour la première fois saisie d'un cas où le SCCO fait volontairement fi des alinéas 3 et 4 de la LDir, il y a lieu de considérer que cette pratique est illégale. En conséquence, il y a lieu de retenir conformément à la législation cantonale neuchâteloise que la cession de l'immeuble par la recourante à ses trois enfants en contrepartie de la reprise de la dette hypothécaire et de l'octroi d'un usufruit en sa faveur ne génère aucun gain immobilier, de sorte que l'impôt y relatif doit être différé.

5. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis. L'Etat qui succombe n'est pas astreint aux frais (art. 47 al. 2 LPJA) et il n'en sera pas perçu. La recourante, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens pour la présente procédure (art. 48 LPJA). Me D. _____ n'ayant pas déposé un état des honoraires et des frais (art. 66 al. 1 LTFrais), la Cour de céans fixera les dépens sur la base du dossier (art. 66 al. 2 LTFrais). Tout bien considéré, l'activité déployée par ce mandataire devant la Cour de céans peut être évaluée à quelque 8 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans de l'ordre de 280 francs de l'heure (CHF 2'240.00), des débours à raison de 10 % des honoraires (art. 63 LTFrais; CHF 224.00) et de la TVA au taux de 7,7 % (CHF 189.75) pour l'activité déployée, l'indemnité de dépens doit être fixée à 2'653.70 francs.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours et annule la décision de taxation du 14 mai 2021 et la décision sur réclamation du 8 décembre 2022.

2. Statue sans frais et ordonne la rétrocession à la recourante de son avance de frais.

3. Alloue à la recourante une indemnité de dépens de 2'653.70 francs à charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 30 novembre 2023

E. 5

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis. L'Etat qui succombe n'est pas astreint aux frais (art. 47 al. 2 LPJA) et il n'en sera pas perçu. La recourante, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens pour la présente procédure (art. 48 LPJA). Me D. _____ n'ayant pas déposé un état des honoraires et des frais (art. 66 al. 1 LTFrais), la Cour de céans fixera les dépens sur la base du dossier (art. 66 al. 2 LTFrais). Tout bien considéré, l'activité déployée par ce mandataire devant la Cour de céans peut être évaluée à quelque 8 heures. Eu égard au tarif usuellement appliqué par la Cour de céans de l'ordre de 280 francs de l'heure (CHF 2'240.00), des débours à raison de 10 % des honoraires (art. 63 LTFrais ; CHF 224.00) et de la TVA au taux de 7,7 % (CHF 189.75) pour l'activité déployée, l'indemnité de dépens doit être fixée à 2'653.70 francs.

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