

# NE\_GERICHTE CDP.2024.115 vom 24. Februar 2025

NE Tribunal cantonal, 2025-02-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2024.115](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2024.115)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2024.115 du 24 février 2025

IT: NE\_GERICHTE CDP.2024.115 del 24 febbraio 2025

## Erwägungen

### E. 11

mars 2024. Il sollicite par ailleurs la tenue d'une audience de conciliation. En bref, il reprend les arguments développés dans le cadre de son opposition. Il soutient par ailleurs que le processus législatif a été bâclé lors de la modification de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (LDMI). Il invoque ensuite une violation du principe de la légalité dans la mesure où l'article 11 LDMI contiendrait 2 termes (destiné et affecté) prêtant à confusion dans l'interprétation littérale du texte. Il invoque enfin le principe de la bonne foi. Tout en admettant n'avoir reçu aucune assurance de la part de l'autorité fiscale, il fait valoir que si son ex-compagne n'avait pas noué une relation avec un tiers, il résiderait encore dans la maison concernée. Il relève ensuite que tout en faisant valoir que la disposition légale ne souffre d'aucune exception l'autorité fiscale a, de manière contradictoire, indiqué se réserver le droit de faire une analyse au cas par cas.

C. Dans ses observations du 4 juin 2024, le Service des contribution (ci-après : SCCO) conclut au rejet du recours, sous suite de frais. Il fait valoir, en substance, que le recourant aurait pu tenir compte de la charge fiscale découlant de l'interruption de la durée de résidence dans le cadre de la liquidation de la société simple qu'il formait avec son ex-compagne. Il relève également que les droits de mutation frappent les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux de sorte que l'argument lié à l'absence de perte pour l'Etat de Neuchâtel n'est pas pertinent.

D. Par courrier du 12 novembre 2024, le recourant rappelle sa demande visant la tenue d'une audience de médiation et précise qu'il pourrait envisager le retrait de son recours s'il obtient des explications suffisantes au sujet des situations dans lesquelles l'administration fiscale entend appliquer avec plus de souplesse la règle relative à la durée des 2 ans de l'affectation à titre de logement principal prévue par l'article 3 de l'Arrêté d'exécution de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers. A la demande de la Cour de droit public, le SCCO se détermine sur cette question et relève que ce délai doit être appliqué strictement afin de garantir une application uniforme des dispositions légales en matière de lods et d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables. Il relève que, de manière tout à fait exceptionnelle et dans un cas de rigueur tel que le décès du contribuable ou un déménagement forcé (par exemple suite à un incendie ou une inondation) il pourrait renoncer à rendre une taxation rectificative.

E. Après avoir sollicité et obtenu plusieurs délais pour se déterminer sur la suite qu'il entend donner à la procédure de recours, A. \_\_\_\_\_, par courrier du 23 janvier 2025, précise qu'il entend maintenir son recours. Il relève en outre que le point commun entre les 2 «cas de rigueur» mentionnés par le SCCO est l'absence de volonté dans la cause du

changement de situation. Il soutient que l'introduction du délai de 2 ans avait pour but d'éviter les situations abusives. Il estime que sa situation ne diffère pas des exemples cités par l'autorité fiscale, dans la mesure où il s'est vu pousser vers la sortie de son logement. Se basant sur une jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt sur les gains immobiliers, il fait valoir que c'est l'intention d'habiter durablement dans l'immeuble qui était déterminante.

## CONSIDERANT

en droit

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

2. Aux termes de l'article 1 de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (LDMI), du 20 novembre 1991 (dans son état en vigueur depuis le 01.01.2020), l'Etat perçoit des droits de mutation, appelés lods, sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux. Selon l'article 11 al. 1 LDMI, si le transfert immobilier soumis aux lods a pour objet un immeuble durablement destiné à l'habitation principale de l'acquéreur, les lods sont perçus au taux de 2,2 %. Le Conseil d'Etat détermine la durée minimale pour laquelle l'immeuble doit être affecté à l'habitation principale de l'acquéreur (al. 1bis). La relation à l'autorité de taxation et l'acte authentique dressé par le notaire constatent que la condition prévue à l'alinéa précédent est remplie (al. 2). Si l'immeuble n'a pas été affecté à l'habitation principale de l'acquéreur pour la durée fixée par le Conseil d'Etat, les lods sont perçus au taux de 3,3 % sur le transfert visé à l'alinéa premier (al. 3). Par arrêté d'exécution de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 15 janvier 2020 (ci-après : l'arrêté), le Conseil d'Etat, se fondant notamment sur l'article 11 LDMI, a fixé la durée minimale pour laquelle l'immeuble doit être affecté à l'habitation principale de l'acquéreur, pour bénéficier du taux prévu à l'article 11 al. 1, à 2 ans (art. 3 de l'arrêté).

Les droits de mutation constituent des impôts indirects qui n'entrent pas dans le mandat d'harmonisation fiscale de la Confédération de l'article 129 Cst. féd., ils relèvent exclusivement du droit cantonal (cf. ATF 127 II 1 cons. 2b/aa ; arrêt du TF du 05.12.2019 [2C\_528/2019] cons. 2.1 et les réf. cit.).

3. Dans un premier grief, le recourant considère que la loi cantonale présente une lacune dans la mesure où elle ne prévoit pas des situations particulières permettant de déroger à la durée minimale de 2 ans durant laquelle l'immeuble doit être affecté à l'habitation principale pour pouvoir bénéficier du taux privilégié. Il estime en particulier qu'une application trop stricte de la loi serait contraire à l'esprit de la loi qui visait à éviter les abus manifestes.

a) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, le juge recherchera la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme. Il ne s'écartera de la compréhension littérale du texte que s'il existe de raisons valables de penser que celui-ci ne reflète pas le véritable

sens de la réglementation. Si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de choisir celle qui est le plus conforme à la Constitution. Cependant, même une interprétation conforme à la Constitution trouve ses limites dans la formulation et le sens clairs d'une disposition légale (ATF 142 V 442cons. 5.1).

b/aa) On ne saurait suivre le recourant lorsqu'il soutient que l'interprétation littérale des alinéas 1 et 1bis de l'article 11 LDMI n'aboutit pas à une conclusion claire en raison de l'emploi dans l'alinéa 1 du terme «destiné» (al. 1) et de celui de «affecté» dans l'alinéa 1bis. Le terme «affecté» est dans le contexte de la loi concernée, utilisé comme synonyme de mot «destiné» à l'instar de ce que prévoit l'article 19a de la loi fribourgeoise sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG, RSF 635.1.1). Par l'interprétation littérale de l'article 11 LDMI, on comprend ainsi que le législateur entendait simplement subordonner l'imposition au taux privilégié à la condition que l'objet acquis serve à des fins d'habitation principale. Par ailleurs, ni l'article 11, ni aucune autre disposition de la LDMI ne prévoient d'exception à l'exigence de la durée minimale nécessaire, laquelle est définie par le Conseil d'Etat. Ce dernier l'a fixée à 2 ans et est ainsi demeuré dans les limites de la délégation législative. Le texte légal est ainsi clair et 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 et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions. L'article 190 Cst. féd. ne fait pas obstacle à une interprétation qui irait à l'encontre du texte de la disposition légale. S'il existe de bonnes raisons d'admettre que le texte de la disposition ne reproduit pas son vrai sens, l'aratio legis il est possible de s'en écarter afin d'interpréter la disposition selon son sens véritable, surtout si celui-ci apparaît plus conforme à la Constitution (ATF 149 I 2cons. 3.2.1 ; 145 II 270cons. 4.1 ; 139 I 257cons. 4.2).

b/bb) Sans remettre en question le délai de 2 ans précité, la recourant soutient que l'autorité fiscale doit bénéficier d'une marge d'appréciation quant à l'application d'une loi pour arriver à une imposition équitable. Dans sa situation, il estime que le fait d'avoir dû quitter l'immeuble acquis avec son ex-compagne avant le délai de 2 ans fixé par le législateur ne relevait pas de son choix de sorte qu'une application stricte de la loi conduit à une situation choquante, en totale inadéquation avec la volonté du législateur.

Si, comme le relève le recourant, on peut certes regretter l'absence d'explications dans l'erratum du 20 mars 2019 (suite au rapport du Conseil d'Etat du 14.11.2018 à l'appui d'un projet de loi portant modification de la LCdir et de la LFFD 18.044) en lien avec la modification de la LDMI, il apparaît que la volonté du législateur était d'encourager la domiciliation dans le canton de Neuchâtel et d'ancrer la population sur le territoire cantonal (rapport du CE ch. 3.1.4, p. 17). L'article 11 LDMI, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, ne prévoyait le taux privilégié que lorsqu'il s'agissait d'une première acquisition. La modification entrée en vigueur au 1er janvier 2020 visait vraisemblablement à favoriser l'acquisition d'immeubles, y compris par des propriétaires pour lesquels il ne s'agissait pas d'une première acquisition, avec comme objectif d'ancrer ces citoyens dans le canton de Neuchâtel. Sans doute pour éviter les situations abusives et les avantages fiscaux injustifiés, le législateur a, dans ce cadre, subordonné l'imposition au taux privilégié à la condition que l'objet acquis serve à des fins

d'habitation principales pendant un certain laps de temps, lequel a été fixé à 2 ans par le Conseil d'Etat. Comme déjà mentionné, l'article 11 LDMI ne mentionne toutefois aucune exception permettant un assouplissement de la durée fixée par le Conseil d'Etat, comme le souhaiterait le recourant.

b/cc) Le principe de l'égalité de l'article 8 al. 1 Cst. féd., qui prohibe des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ainsi que l'omission des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 142 I 195 cons. 6.1), est concrétisé en matière fiscale par l'article 127 al. 2 Cst. féd., étant précisé qu'en ce domaine, un certain schématisme est admissible (cf. ATF 141 II 338 cons. 4.5), à condition qu'il n'aboutisse pas à créer des solutions systématiquement inégalitaires (cf. ATF 133 II 305 cons. 5.1). L'intervention du juge en ce domaine est délicate, car les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et modifier une imposition a priori inégalitaire risque de créer de nouvelles inégalités (Girardin, in Commentaire romand, Constitution fédérale, no 44 ad art. 127 et les réf. jurispr. cit.).

En l'espèce, le schématisme propre au critère de la durée minimale, fixée en l'occurrence à 2 ans, permet de simplifier le système d'imposition en diminuant le nombre de situations requérant une analyse spécifique en lien avec la notion d'immeuble «durablement destiné à l'habitation» au sens de l'article 11 al. 1 LDMI. Il peut certes être source d'avantages ou d'inconvénients pour l'acquéreur en fonction d'éléments dont il n'a pas forcément la maîtrise. Il ne fonde toutefois pas un déséquilibre systématique qui frapperait une catégorie de contribuables en particulier. Le droit fiscal comprend d'ailleurs toute une série de règles sources de ce genre d'avantages et d'inconvénients ; on peut notamment citer la règle selon laquelle c'est la situation personnelle au 31 décembre, soit à la fin de la période fiscale concernée qui est déterminante notamment en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective ou en matière de domicile fiscal. Le recourant avait par ailleurs, comme le relève à juste titre le SCCO, la possibilité d'ajuster le prix de vente de sa part en fonction des conséquences fiscales, de manière à tenir compte au mieux de l'ajustement du taux d'imposition pour les droits de mutation. Le renvoi à la législation et la jurisprudence en matière d'impôt sur les gains immobiliers ou des droits de mutation notamment en cas de succession ou de divorce n'est pas pertinent. Dans ces cas le législateur a en effet expressément réglé la situation en prévoyant des dispositions particulières, alors qu'il n'a manifestement pas souhaité le faire dans le cadre de l'article 11 LDMI. S'agissant plus particulièrement du parallèle fait avec les règles et la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le réinvestissement en matière d'impôt sur le gain immobilier, il n'est pas non plus relevant. Pour la situation à laquelle se rapporte l'arrêt mentionné par le recourant (ATF 143 II 233), le Tribunal fédéral a interprété la notion «d'habitation ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur». Il a d'abord relevé que les cantons sont autorisés à définir de manière autonome la durée du «délai approprié» (cf. cons. 2.3), et dans la mesure où le canton de Zurich n'avait, dans le cas litigieux, pas fixé une telle durée, la Haute Cour s'est référée à la notion «d'intention d'habiter durablement» pour déterminer si la condition de l'article 12 al. 3 let. e LHID était remplie. Dans le cas d'espèce, les droits de mutation ne sont pas harmonisés et le canton a en outre fixé une durée précise pour bénéficier de l'imposition privilégiée de sorte qu'il n'y a pas lieu d'appliquer par analogie la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée.

Le requérant qui ne remplit pas la condition de la durée ne peut dès lors se voir appliquer le taux privilégié de 2,2 %. A cet égard, la question de savoir si l'immeuble concerné avait constitué le domicile principal du requérant pendant 8 mois, comme le soutient le fisc, ou pendant 22 mois comme le prétend l'intéressé peut demeurer indécise puisque la durée de 2 ans n'a quoi qu'il en soit pas été atteinte.

4. Le requérant invoque ensuite le principe de la bonne foi de son point de vue et de celui de l'autorité dans ses communications.

La protection de la bonne foi suppose la réalisation de conditions exposées par la jurisprudence dont notamment celle que l'autorité ait fourni un renseignement ou une décision erronées. Or, comme le reconnaît le requérant lui-même, il n'a reçu aucune assurance du SCCO quant au traitement fiscal ici litigieux. Le fait que l'autorité fiscale ait évoqué, lors d'échanges avec la Chambre des notaires, la possibilité de renoncer à une reprise est également sans influence sur l'issue du présent litige. En effet, d'une part, selon les déclarations (non contestées) de l'intimé, celui-ci n'a jamais confirmé dans quels cas la taxation ne serait pas reprise. D'autre part, les «cas de rigueur» que mentionne le SCCO dans sa prise de position du 22 novembre 2024 n'ont pas d'assise dans la loi cantonale.

5. Enfin, l'argument lié à l'absence de perte financière pour l'Etat n'est pas non plus relevant puisque, comme le relève à juste titre le SCCO, il s'agit d'un transfert immobilier distinct.

6. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté. Les frais de procédure doivent être mis à la charge du requérant qui succombe (art. 47LPJA). Il ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48LPJAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge du requérant 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 24 février 2025

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