

# **NE\_GERICHTE CDP.2024.308 vom 18. September 2025**

NE Tribunal cantonal, 2025-09-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2024.308](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2024.308)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2024.308 du 18 septembre 2025

IT: NE\_GERICHTE CDP.2024.308 del 18 settembre 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

### **E. 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, 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 (dans sa teneur en vigueur depuis le 01.01.2020), 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. 1 bis). La relation à l'autorité de taxation et l'acte authentique dressé par le notaire constatent que la condition de l'affectation durable à l'habitation principale de l'acquéreur 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 à 2 ans la durée minimale pendant laquelle l'immeuble doit être affecté à l'habitation principale de l'acquéreur, pour bénéficier du taux prévu à l'article 11 al. 1 (art. 3 de l'arrêté). Le département désigné par le Conseil d'Etat exonère des lods les acquisitions faites par les communes dans l'intérêt public et qui ne poursuivent aucun but lucratif (art. 12 al. 1 LDMI). Aux mêmes conditions, il peut exonérer des lods les acquisitions des institutions reconnues d'utilité publique (art. 12 al. 2 LDMI). Le Département de la formation et des finances est chargé de l'application de la LDMI (art. 1 de l'arrêté). Le service des contributions est l'autorité de taxation et de perception (art. 2 al. 1 de l'arrêté). Il est compétent pour exonérer des lods les acquisitions d'intérêt public au sens de l'article 12 LDMI (art. 2 al. 2 de l'arrêté). Les droits de mutation sont des impôts perçus par les cantons sur les transferts de propriété immobilière. Il s'agit d'impôts indirects qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 138 II 557 cons. 4.1 ; arrêt du TF du 10.01.2020 [2C\_730/2019] cons. 3.1 et les réf. cit. ; arrêt de la Cour de droit public du 24.02.2025 [CDP.2024.115] cons. 2, publication prévue au RJN 2025). Les cantons sont libres d'en aménager les modalités dans le respect des normes constitutionnelles (arrêts de la Cour de droit public des 18.10.2011 [CDP.2011.42] cons. 6 et 20.04.2011 [CDP.2008.443] cons. 3).

### **E. 3**

Dans un premier grief de nature formelle, la recourante considère qu'en vertu des principes du droit public et du principe inquisitoire, le service aurait dû examiner d'office si les

conditions d'une exonération au sens de l'article 12 al. 2 LDMI étaient réalisées. À cet égard, elle se prévaut d'une violation de son droit d'être entendue. a) La LPJA fixe les règles générales de procédure que les autorités doivent suivre lorsqu'elles sont appelées à prendre des décisions administratives (art. 1). Elle s'applique en particulier aux décisions prises par les services de l'administration cantonale (art. 2 let. e). Selon l'article 14 LPJA, l'autorité constate d'office les faits. Elle procède, s'il y a lieu, à l'administration des preuves. Cette disposition consacre le principe inquisitoire, lequel régit plus particulièrement l'activité de la juridiction administrative primaire. Il signifie que l'autorité administrative, tenue de veiller à la correcte application de la loi, doit fonder sa décision sur des faits suffisamment établis et dont la réalité repose sur des preuves suffisantes ( Moor/Flückiger/Martenet , Droit administratif, vol. I, 3e éd., 2012, ch. 6.3.2.4 let. c ; Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, 1995, p. 82). L'administration doit prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (ATF 140 I 285 cons. 6.3.1). La maxime inquisitoire ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il leur incombe d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge, respectivement l'autorité administrative, sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement s'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 cons. 6.3.1 et les réf. cit. ; Bovay , Procédure administrative, 2015, p. 615). b) En l'occurrence, la recourante soutient qu'au lieu de rendre une décision implicite refusant son exonération, le SCCO aurait dû examiner d'office si les conditions étaient remplies, en procédant à une analyse du caractère d'utilité publique de la société sur la base de ses statuts. Elle fait valoir qu'aucun membre de la coopérative n'est juriste, alors que le service, pour sa part, maîtrise les subtilités liées à une demande d'exonération. Pour sa part, l'intimé soutient que l'intéressée n'avait jamais, avant le stade du recours, évoqué son statut d'institution d'utilité publique pour prétendre à une exonération, de sorte que la décision sur réclamation se limite à la seule question du taux d'imposition applicable à la transaction immobilière concernée. La Cour de céans ne discerne pas quel aspect du droit d'être entendu la recourante entend faire valoir comme violé, hormis, peut-être, sous l'angle d'un défaut de motivation de la décision entreprise ; ses reproches transcrivent une certaine confusion quant au sens de son propre grief formel. Quoi qu'il en soit, quand bien même la recourante fait valoir qu'elle est une jeune société coopérative constituée de personnes sans formation juridique, il convient de relever que le site officiel du Canton de Neuchâtel mentionne expressément que les acquisitions effectuées par les communes dans l'intérêt public et dépourvues de but lucratif (patrimoine administratif), ainsi que celles réalisées par des institutions reconnues d'utilité publique, sont exonérées des droits de mutation. Pour bénéficier d'une telle exonération, une fondation ou une association doit toutefois, en premier lieu, solliciter auprès de l'office de taxation des personnes morales une exonération à l'impôt direct, en produisant ses statuts (cf. <https://www.ne.ch/autorites/DFS/SCCO/immobiliers/Pages/impot-achat.aspx>, consulté le 02.09.2025). Ainsi, même en l'absence de connaissances juridiques approfondies parmi ses membres, la coopérative pouvait aisément se référer aux informations disponibles sur le site officiel de l'administration neuchâteloise pour connaître la marche à suivre. Or, il ressort des pièces du dossier que la décision de taxation définitive du 23 juillet 2024 repose sur le transfert immobilier du 25 mars 2022 et que l'acte notarié signé à cette occasion se réfère expressément à la LDMI, en précisant que : « [l]'acquiesse est informée qu'elle devra acquitter un impôt en faveur de l'Etat de Neuchâtel, appelé lods, correspondant à 3,3 % du prix de vente, soit CHF 50'820 (cinquante mille huit cent vingt francs) ». A aucun

moment, la recourante ne s'est prévalu d'un statut d'institution d'utilité publique justifiant une éventuelle exonération. Ce n'est qu'au stade de son recours devant l'autorité de céans qu'elle a formulé, pour la première fois, une conclusion en ce sens, en indiquant avoir parallèlement déposé une demande d'exonération auprès de l'intimé. Au surplus, elle ne remet pas en cause l'affirmation du SCCO selon laquelle elle est, depuis sa constitution, assujettie à une taxation ordinaire tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. Ainsi, il ne peut être reproché au service de ne pas avoir examiné d'office, dans sa décision sur réclamation, si la recourante remplissait les conditions d'une exonération au sens de l'article 12 al. 2 LDMI, dès lors qu'aucune demande en ce sens n'avait été formulée à l'époque. Pour que le SCCO ait pu se prononcer sur la réalisation ou non des conditions d'une exonération, il incombait à l'intéressée, en vertu de son devoir de collaborer, de produire, à tout le moins au moment de sa réclamation ses statuts – ce qu'elle a fait – respectivement de se prévaloir d'un éventuel statut d'institution d'utilité publique – ce qu'elle n'a manifestement pas fait. On rappellera à cet 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, 140 II 248 cons. 3.5). Il incombe à celui qui sollicite l'exonération d'apporter la preuve qu'il en remplit les conditions (ATF 133 II 153 cons. 4.3 et arrêt du TF du 21.03.2017 [2C\_835/2016] cons. 2.5 et les réf. cit.). En définitive, l'article 12 al. 2 LDMI est conçu comme une norme potestative (« Kann-Vorschrift »), ce qui démontre que le SCCO doit être saisi d'une requête. Si la disposition légale prévoyait qu'il exonérait les institutions d'utilité publique, alors dans ce cas-là, il aurait dû procéder à un examen d'office. Ainsi, la recourante ne peut en déduire un droit à une exonération. Il ne peut pas non plus être reproché à l'intimé d'avoir violé le droit d'être entendue de la recourante, sous l'angle d'un éventuel défaut de motivation de la décision entreprise, dès lors qu'il n'avait pas à se prononcer sur une exonération des droits de mutation en l'absence de toute demande en ce sens. Dans ces circonstances, manifestement mal fondé, le grief de nature formelle doit être rejeté.

#### **E. 4**

Dans un deuxième grief, la recourante soutient être une institution d'utilité publique au sens de l'article 12 al. 2 LDMI et, partant, pouvoir bénéficier d'une exonération des droits de mutation en lien avec le transfert immobilier du 25 mars 2022. a) Dans la procédure de recours, l'objet de la contestation (« Anfechtungsgegenstand » ou « Anfechtungsobjekt ») est le rapport juridique réglé dans la décision contestée, soit son dispositif. L'autorité ne peut examiner et juger en procédure de recours que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est préalablement prononcée sous la forme d'une décision (Schaer, op. cit., ad art. 26, p. 118). Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déférée en justice par la voie d'un recours (ATF 134 V 418 cons. 5.2.1, 131 V 164 cons. 2.1, 125 V 413 cons. 1a). Par conséquent, l'autorité de recours n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (ATF 144 II 359 cons. 4.3). En d'autres termes, lorsqu'un élément contesté ne fait pas l'objet de la procédure en cours, les griefs soulevés à son encontre ne sont pas recevables. La partie recourante ne saurait étendre l'objet du litige au-delà de l'objet de la contestation (arrêts de la Cour de droit public des 26.04.2021 [CDP.2020.232] cons. 2b et 17.02.2021 [CDP.2020.292] cons. 3a ; Zen-Ruffinen, Droit administratif et procédure administrative, vol. II : procédure et justice administrative, 2025, n. 1610). Ce

n'est qu'exceptionnellement que l'autorité de recours peut être amenée à étendre son examen au-delà ce cadre strict, soit lorsque pour des motifs d'économie de procédure, il se justifie de trancher une question en état d'être jugée, à condition que celle-ci soit si étroitement liée à l'objet du litige que l'on puisse parler d'un état de fait commun et que l'administration se soit déterminée à ce sujet par une déclaration à ce sujet (arrêt de la Cour de droit public du 30.11.2011 [CDP.2011.10] cons. 1). L'objet de la contestation peut en revanche se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant les autorités de recours (arrêt de la Cour de droit public du 23.03.2018 [CDP.2017.275] cons. 1b ; ATF 136 II 457 cons. 4.2, 136 II 165 cons. 5, 133 II 30 cons. 2). Ces dernières n'examinent ainsi pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (arrêt de la Cour de droit public du 22.03.2016 [CDP.2015.161] cons. 2c ; Bovay, op. cit., p. 554 ss). b) Dans le cas d'espèce, la décision entreprise rejette la réclamation de la recourante et confirme la décision de taxation définitive du 23 juillet 2024 imposant à un taux de 3,3 % le transfert immobilier effectué le 25 mars 2022. Contrairement à ce que soutient la recourante, le SCCO n'a pas refusé implicitement son exonération aux droits de mutation, puisque pour bénéficier de l'exonération, une fondation ou une association doit en premier lieu demander à l'office de taxation des personnes morales l'exonération à l'impôt direct en présentant les statuts de la société. Or, au moment où l'intimé a rendu sa décision de taxation, puis sa décision sur réclamation, rien au dossier n'indiquait que la recourante avait présenté une telle demande, celle-ci admettant elle-même ne l'avoir déposée que simultanément à son recours. Ainsi, non seulement la décision querellée porte, comme le relève à juste titre le SCCO, uniquement sur la question du taux d'imposition applicable au transfert immobilier du 25 mars 2022, mais elle ne pouvait porter que sur cet aspect et nullement sur une éventuelle exonération aux droits de mutation de la recourante, faute de demande en ce sens avant le recours. La Cour de céans ne pouvant examiner et juger en procédure de recours que les rapports juridiques à propos desquels l'intimé s'est préalablement prononcé sous la forme d'une décision, la conclusion de la recourante tendant à l'annulation de la décision sur réclamation et à son exonération du paiement des droits de mutation immobilier pour l'acquisition immobilière du 25 mars 2022 va au-delà de l'objet de la contestation, qui ne peut être étendu. En effet, ni la LDMI, ni la LCDir, ni la LPJA ne contiennent de dispositions particulières dérogeant au principe général selon lequel l'objet de la contestation définit le contenu de la procédure. L'article 17 LDMI prévoit que toute décision sur réclamation peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal, conformément à la LPJA. L'article 24 LDMI expose que pour autant que la présente loi n'en dispose pas autrement, les dispositions de la LCDir concernant la procédure de taxation et de perception, les infractions, la révision, la rectification d'erreur de calcul ou d'écriture, la réclamation et le recours sont applicables par analogie. Quant à la LPJA, les articles 26 ss, qui traitent de la procédure de recours en général, ne contiennent que les principes de la procédure en question, si bien qu'aucune règle ne permet une telle dérogation. Statuer sur la question de l'exonération de la recourante reviendrait à enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, à la priver d'un degré de juridiction. Dans ces circonstances, dès lors que la question de l'exonération de la recourante ne relève pas de la présente procédure, le grief invoqué à cet égard doit être déclaré irrecevable.

## E. 5

Dans un dernier grief, la recourante fait valoir que l'imposition à un taux de 3,3 % du transfert immobilier du 22 mars 2025 est contraire au droit. Elle considère qu'il existe une inégalité de traitement entre, d'une part, les contribuables qui acquièrent en leur nom propre un bien, lesquels peuvent bénéficier du taux préférentiel de 2,2 %, et, d'autre part, ceux qui procèdent par l'intermédiaire d'une coopérative d'habitation, lesquels se trouvent désavantagés puisqu'imposés à 3,3 %. Selon la recourante, la notion d' « habitation principale » de l'acquéreur prévue par l'article 11 al. 1 LDMI ne saurait être restreinte aux seules personnes physiques, mais doit également inclure les sociétés coopératives, dès lors que, conformément à l'article 4 de la loi sur l'aide au logement (LAL2), du 30 janvier 2008 (dans sa teneur en vigueur depuis le 01.01.2019), celles-ci poursuivent l'objectif de fournir à leurs membres des logements destinés à l'habitation principale. Par conséquent, elle estime remplir les conditions pour se voir appliquer le taux préférentiel de 2,2 %.

a) 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, n. 44 ad art. 127 et les références jurisprudentielles citées).

b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, 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 sens que prend la disposition dans son contexte est également important. Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes méthodes, sans les soumettre à un ordre de priorité (ATF 147 III 78 cons. 6.4, 138 III 166, cons. 3.2, 137 III 344 cons. 5.1, 135 III 640 cons. 2.3.1, 131 III 623 cons. 2.4.4 et les réf. cit.). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est en principe lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. 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 (ATF 138 II 557 cons. 7.1, 138 V 445 cons. 5.1, 131 I 394 cons. 3.2, 131 II 13 cons. 7.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 cons. 3e, 117 II 523 cons. 1c). S'agissant plus spécialement des travaux préparatoires, bien qu'ils ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 cons. 2.2, 119 II 183 cons. 4b) Les travaux préparatoires

ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils ont trouvé expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 cons. 1b ; arrêt du TF du 07.08.2012 [2C\_939/2011] cons. 4). Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. Il s'agit en particulier d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 cons. 3.4). c/aa) En l'occurrence, si l'on se livre tout d'abord à une interprétation littérale des dispositions pertinentes, l'article 11 al. 1 LDMI utilise les termes « immeuble durablement destiné à l'habitation principale de l'acquéreur ». Or, la notion d'habitation principale implique, selon son sens usuel, une occupation personnelle et effective du bien, ce qui ne peut concerner qu'une personne physique (cf. art. 23 al. 1 CC). Une personne morale, par définition, n'a pas de besoins de logement ni de « résidence principale ». L'interprétation littérale conduit donc à réserver le bénéfice du taux réduit de 2,2 % aux seules personnes physiques qui acquièrent un bien en vue de s'y établir durablement. Ainsi, on comprend 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 » à l'acquéreur (cf. notamment arrêt de la Cour de droit public précité [CDP.2024.115] cons. 3 b/aa) . Cette interprétation n'a pas été remise en cause par les interventions parlementaires. Lors de la session du Grand Conseil neuchâtelois du 4 septembre 2018, une interpellation a expressément porté sur la reconnaissance de l'intérêt public des coopératives d'habitants et d'habitation. Elle invitait le Conseil d'Etat à examiner la possibilité d'un assouplissement en matière de droits de mutation en faveur de ces structures, puisque le taux préférentiel de 2,2 % était réservé à un particulier, lors de sa première acquisition (cf. art. 11 al. 1 LDMI dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31.12.2019). L'interpellation concernée était la suivante : « Actuellement, les droits de mutation lors de l'acquisition d'un bien immobilier pour les coopératives reconnues d'utilité publique par l'Association romande des maîtres d'ouvrage d'utilité publique (ARMOUP) sont fixés à 3,3 % alors même qu'un particulier, pour sa première acquisition, se verra taxé à un taux de 2,2 %. Quant aux entités de droit public, elles sont exonérées. Le Conseil d'Etat peut-il justifier une taxation à un taux maximal des entités répondant aux impératifs de la politique de logement de l'Etat ? Une taxation moindre, voire une exonération pour contribution à l'intérêt public serait-elle envisageable pour le Conseil d'Etat ? (interpellation parlementaire 18.179 du 01.09.2018). » Suite à cette interpellation, le Conseil d'Etat s'est limité à indiquer que la question allait être approfondie dans le cadre de la réforme fiscale en cours, mais que la baisse du taux d'imposition des droits de mutation de 3,3 % à 2,2 % n'était pas anodine et pouvait créer des inégalités de traitement importantes entre les différents acteurs du milieu immobilier du canton, et poser concrètement des problèmes quant à la détermination des cas susceptibles d'entrer dans son champ d'application (interpellation parlementaire 18.179, réponse du Conseil d'Etat du 03.10.2018). L'interprétation susdite se trouve d'autant plus confortée par la finalité de la norme (interprétation téléologique). En effet, le but poursuivi par le législateur lorsqu'il a édicté l'article 11 al. 1 LDMI 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 et les réf. cit.). L'allégement fiscal vise à encourager la constitution d'un patrimoine privé et à sécuriser l'accès au logement des

particuliers. Il n'a pas pour objet d'avantager des entités juridiques qui, à l'instar d'une coopérative d'habitation, acquièrent des immeubles pour les mettre à disposition de leurs membres. Étendre ce taux préférentiel aux personnes morales reviendrait à dénaturer l'objectif poursuivi par le législateur et à créer un avantage fiscal non justifié. En définitive, et au vu de ce qui précède, la Cour de cassation ne trouve pas critiquable que le taux préférentiel de 2,2 % prévu à l'article 11 al. 1 LDMI, ne s'applique qu'aux acquisitions immobilières effectuées par une personne physique dans le but d'y établir sa résidence principale de manière durable. c/bb) Le bien-fonds n° [111] du cadastre de Z.\_\_\_\_\_ ayant fait l'objet du transfert immobilier du 25 mars 2022 est propriété de A.\_\_\_\_\_ et non pas des sociétaires. En effet, vivre dans une coopérative d'habitation est une modalité de logement qui implique que les membres de la coopérative n'achètent pas leur appartement, mais qu'ils sont copropriétaires en raison de leur capital social, ce qui leur donne des droits de codécision, ainsi qu'une plus grande sécurité du logement. Ceci étant, quand bien même l'immeuble serait exclusivement et durablement occupé par les sociétaires, ceux-ci ne détiennent que des parts sociales dans la coopérative et ne sauraient être considérés comme acquéreurs à titre personnel du bien immobilier. Comme mentionné, une coopérative d'habitation est une forme d'habitat qui suppose que la coopérative est propriétaire de l'immeuble et en assume la responsabilité, alors que les coopérateurs sont formellement locataires, tout en participant aux décisions et élisant le conseil d'administration. L'acquisition de parts sociales permet aux sociétaires d'habiter eux-mêmes dans les logements loués (cf. art. 4 al. 4 des statuts de A.\_\_\_\_\_). Les sociétaires ont ainsi la qualité de locataire et non pas de propriétaire, respectivement d'acquéreur du bien immobilier. Par ailleurs, en cas de sortie de la coopérative, les sociétaires peuvent résilier le bail qui les lie (cf. art. 9 al. 1 et 2 des statuts de A.\_\_\_\_\_). L'article 9 al. 2 des statuts prévoit notamment que « [l]a sortie de A.\_\_\_\_\_ n'est possible que par notification écrite, avec effet à la fin de l'exercice annuel et sous respect d'un délai de résiliation de six mois ». À noter encore que, comme déjà dit, si l'alinéa 4 de l'article 4 des statuts de A.\_\_\_\_\_ prévoit que les membres sont tenus d'habiter eux-mêmes dans les logements qui leur sont loués et d'y avoir leur domicile de droit civil, son alinéa 5 stipule que la sous-location totale ou partielle d'un logement ou de pièces individuelles peut toutefois être autorisée avec l'accord préalable du conseil d'administration, étant précisé qu'une demande de sous-location peut être refusée pour les motifs mentionnés à l'article 262 al. 2 CO, soit la disposition relative à la sous-location du titre huitième du CO afférant au contrat de bail à loyer. De même, s'agissant des motifs d'exclusion, l'article 11 des statuts de A.\_\_\_\_\_ renvoie expressément à plusieurs dispositions du contrat de bail à loyer, dont notamment à l'article 257d CO portant sur la demeure du locataire. Ces éléments confirment que le rapport juridique des membres de la coopérative avec l'immeuble relève principalement du droit du bail et non de la propriété foncière. Au demeurant, les statuts ainsi que l'extrait du registre du commerce indiquent également une affectation commerciale ou culturelle, ce qui ne correspond pas à une utilisation à des fins d'habitation propre. C'est à tort que la recourante invoque une inégalité de traitement par rapport aux contribuables qui acquièrent en leur nom propre un bien immobilier et peuvent bénéficier du taux préférentiel de 2,2 %. En effet, les situations ne sont pas comparables. Dans le cas d'un acquéreur en son nom propre (propriété individuelle ou PPE), les avantages et désavantages ne sont pas identiques à ceux qui procèdent par l'intermédiaire d'une coopérative d'habitation. On précisera qu'aux termes de l'article 828 al. 1 CO, la société coopérative est celle que forment des personnes ou sociétés commerciales d'un nombre variable, organisées corporativement, et

qui poursuit principalement le but de favoriser ou de garantir, par une action commune, des intérêts économiques de ses membres ou qui poursuit un but d'utilité publique. Le « principe de la porte ouverte » est une caractéristique de la société coopérative. Étant donné que cette forme de société est l'association d'un nombre non fermé de personnes ou de sociétés commerciales, l'admission de nouveaux membres (ou la démission de membres) doit toujours être possible lorsque les critères objectifs définis dans les statuts sont remplis. Comme exposé ci-avant, les coopérateurs ne sont pas propriétaires du bien acquis, mais disposent uniquement d'un droit d'usage fondé sur un contrat de bail, tant qu'ils demeurent sociétaires (cf. art. 4 al. 2 des statuts de A. \_\_\_\_\_ [« la location de logements ou de maisons individuelles de A. \_\_\_\_\_ suppose en principe l'adhésion à A. \_\_\_\_\_ »]). Le risque financier est par ailleurs moindre dans le cadre d'une coopérative d'habitation, puisqu'aucune hypothèque personnelle ne grève les membres, les risques étant mutualisés par la coopérative. A l'inverse, le propriétaire direct est inscrit au registre foncier, avec la pleine maîtrise de son bien, mais également les risques financiers et fiscaux correspondants. Le sociétaire coopératif, quant à lui, bénéficie d'une sécurité de logement à coût réduit, mais sans accès au patrimoine immobilier ni aux allègements fiscaux liés à la propriété directe. Une autre différence significative réside dans le fait qu'un sociétaire peut, en respectant les conditions fixées par les statuts, librement sortir de la société coopérative (cf. art. 9 des statuts de A. \_\_\_\_\_) et, partant, obtenir le remboursement des parts sociales versées (cf. art. 18 des statuts de A. \_\_\_\_\_). A l'inverse, un acquéreur en son nom propre ne peut se libérer de son engagement qu'en procédant à la vente ou donation de son bien immobilier, opération qui comporte des risques financiers et de marché parfois considérables. Au regard de ces différences majeures – il y en a d'ailleurs encore d'autres, comme l'exclusion de la coopérative par le conseil d'administration énoncée ci-avant – la situation des contribuables qui acquièrent en leur nom propre un bien et celle des sociétaires d'une coopérative d'habitation ne sauraient nullement être considérées comme similaires. Le grief de violation de l'égalité de traitement doit ainsi être rejeté.

## **E. 6**

La demande de suspension de la procédure jusqu'à droit connu dans la procédure d'exonération ouverte auprès du SCCO doit être rejetée. On ne saurait, en effet, suivre la recourante lorsqu'elle soutient qu'elle se justifie pour que le Cour de céans puisse se prononcer sur l'ensemble des éléments de la taxation entreprise (cf. cons. 4 ci-dessus) ; à supposer que le SCCO accueille favorablement la demande d'exonération de l'intéressée, cette dernière pourrait – pour autant que la qualité d'institution d'utilité publique ait existé déjà lors du transfert immobilier concerné – demander la révision du prononcé (art. 217 ss LCDir par renvoi de l'art. 24 LDMI).

## **E. 7**

Les considérants qui précèdent amènent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable, et à la confirmation de la décision entreprise. Vu l'issue de la procédure, les frais doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 47 al. 1 LPJA). Elle ne peut prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 LPJA a contrario).