

NE_GERICHTE CDP.2025.63 vom 9. Februar 2026

NE Tribunal cantonal, 2026-02-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2025.63

FR: NE_GERICHTE CDP.2025.63 du 9 février 2026

IT: NE_GERICHTE CDP.2025.63 del 9 febbraio 2026

Erwägungen

E. 38

al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre plusieurs affaires qui se rapportent à une situation de fait identique ou à une cause juridique commune.

b) En l'espèce, les deux recours concernent le même état de fait et sont dirigés contre deux décisions identiques. Ils portent ainsi sur la même question juridique. Dans ces circonstances, il se justifie, par économie de procédure, de joindre les causes CDP.2025.63 et CDP.2025.64 et de les traiter dans un seul arrêt.

2. Interjetés dans les formes et délai légaux, les recours sont recevables.

3. 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 10.11.2014 [2C_447/2014] cons. 2).

Dans le canton de Neuchâtel, la LDMI soumet les transferts immobiliers à titre onéreux entre vifs à des droits de mutation appelés lods. Constitue un transfert au sens de la présente loi, l'exécution de tout acte juridique ou combinaison d'actes juridiques quelle qu'en soit la forme, ayant pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement (art. 2 LDMI), d'un immeuble ou de droits sur un immeuble au sens du droit civil (art. 3 LDMI). Les lods sont calculés sur l'ensemble des prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers, lors de la stipulation de l'acte pour l'immeuble ou le droit transféré, y compris les accessoires immobiliers (art. 5 LDMI). Lors du contrat de la vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main ou lors de contrats de vente liés à un contrat d'entreprise assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, les lods sont calculés sur le prix global, comprenant le prix du terrain et le prix de l'ouvrage (art. 5a LDMI). Leur taux est de 3,3 %, sous réserve des exceptions prévues par la loi (art. 6 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 % (art. 11 al. 1 LDMI).

Selon la pratique des cantons, notamment à Berne et à Zoug, il est question de "contrat clés en main" lorsque l'immeuble n'est pas, selon la volonté des parties, construit selon les désirs individuels de l'acheteur, mais que le transfert de propriété porte sur une chose future déterminée (GVP 1999, p. 198 ss avec référence à ATF 88 I 221). Dans un arrêt du 31 mai 2012 (CDP.2011.156), la Cour de droit public a détaillé la genèse de l'article 5a LDMI et la pratique des autorités fiscales avant l'introduction de cette disposition dans la loi. Elle a relevé que la pratique des autorités de recours neuchâteloises avait fluctué, mais s'était ensuite confirmée en faveur d'une assiette globale lorsque les contrats de vente et d'entreprise dépendaient l'un de l'autre au point que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre, sans que la qualification de contrat "clés en main" soit déterminante, ni que les contrats

soient forcément conclus avec les mêmes personnes (arrêt précité, cons. 2, 3, et 5). La jurisprudence du Tribunal fédéral met également l'accent sur le lien existant entre les contrats de vente et d'entreprise et estime que la disposition légale relative à l'assiette globale des lods est une prescription de nature économique dont l'interprétation doit se faire sur la base de considérations économiques, l'appréciation dépendant d'un examen de toutes les circonstances du cas (pour Zoug, voir GVP 2002, p. 253 et pour Berne, BVR 2001, p. 193 cons. 3aa avec référence à la jurisprudence du TF du 26.11.1996 [2P.159/1994] ; ZBl 82/1981, p. 166 ss ; Archives 44, p. 61 ss, 50, p. 445 ; RF 33, p. 166 ; ATF 88 I 217, 91 I 173 ss).

D'après la doctrine, qui reprend la jurisprudence cantonale et fédérale, les indices laissant penser que le contrat de vente est lié à un contrat d'entreprise sont, dans le cadre de l'appréciation de l'ensemble des circonstances du cas, le fait que le contrat d'entreprise soit partie intégrante du contrat de vente, que l'entrée en jouissance n'ait lieu qu'une fois la construction terminée, que l'acquéreur ne supporte qu'à ce moment-là les charges hypothécaires, fiscales et autres y relatives et bénéficie à ce moment-là des revenus y afférents, que la construction soit déjà avancée au moment de la conclusion du contrat de vente, que celui-ci contienne une peine conventionnelle, que la conclusion du contrat d'entreprise soit une condition de la vente, que l'acquéreur soit lié par un projet détaillé au moment de la conclusion de la vente et que l'offre de vente ou la publicité de vente concerne une maison terminée pour un prix forfaitaire. Les indices en sens contraire, laissant penser que la vente n'est pas liée à un contrat d'entreprise, sont que le contrat de vente soit conclu immédiatement sans référence à un contrat d'entreprise, que la prise de possession soit immédiate, qu'il n'y ait pas de construction commencée lors de la conclusion du contrat de vente, que la conclusion du contrat d'entreprise ne soit pas une condition du contrat de vente, que le prix du bien-fonds et celui de la construction soient différenciés dans l'acte de vente, ou que seul le prix du bien-fonds figure au contrat de vente, la réalisation d'une expertise pour déterminer la valeur des travaux effectués lors de la signature de l'acte, l'inscription du contrat de vente au registre foncier immédiatement et sans condition, bien avant l'achèvement du bâtiment et l'absence d'influence par le contrat d'entreprise sur le contrat de vente, le transfert de propriété étant déjà inscrit (Thomas, Les droits de mutation et la cession de terrains à bâtir ou en construction, in : RF 47/1992, p. 73).

L'article 6a de la loi bernoise du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu), invoqué par les recourants, avait initialement une teneur analogue à l'article 5a LDMI. Selon la pratique du Tribunal administratif, cette disposition était applicable en cas d'acquisition d'un bien futur, lorsque le contrat de vente et le contrat d'entreprise étaient liés de telle manière que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre ou que l'un avait en tout état de cause motivé la conclusion de l'autre. Il n'était pas nécessaire que les contrats aient été conclus par les mêmes parties. Ainsi, même en l'absence d'identité factuelle ou économique entre le vendeur du terrain et l'entrepreneur, le prix de l'ouvrage pouvait être inclus dans l'assiette de l'impôt si un permis de construire avait déjà été délivré pour le terrain acheté avant le changement de propriétaire et que l'acheteur avait conclu avec l'entreprise générale un contrat d'entreprise conforme aux plans déjà approuvés pour la construction sur le terrain. En revanche, si les contrats (conclus successivement ou simultanément) étaient réellement indépendants les uns des autres et si, au moment de la conclusion du contrat de vente, l'acheteur était encore libre de décider comment et quand il entendait construire sur son terrain, le prix de l'ouvrage ne pouvait être soumis à l'impôt sur les mutations (arrêt du

TA du 23.04.2024 [100 2022 149] cons. 2.2 et les réf. cit.). Le Tribunal administratif a confirmé à plusieurs reprises l'applicabilité de l'article 6a LIMu même dans des cas où le vendeur et l'entreprise de construction n'avaient pas coopéré (arrêt du TA du 12.09.2017 [100 2016 267] cons. 2.4 et les réf. cit.). Cette pratique était notamment motivée par des considérations d'égalité de traitement : quiconque acquérait avec le terrain une maison encore à construire, mais dont les caractéristiques essentielles étaient déjà prédéterminées, devait être traité de la même manière qu'un acquéreur dont la maison était déjà construite (arrêt du TA du 12.09.2017 précité cons. 3.3). Cette jurisprudence a été qualifiée de non arbitraire par le Tribunal fédéral, qui a en outre constaté qu'il existait une base légale suffisante pour fixer l'impôt selon la somme du prix du terrain et du prix de l'ouvrage (arrêt du TF du 15.03.2018 [2C_879/2017] cons. 2.1 et la réf. cit.). Néanmoins, compte tenu des critiques exprimées par la doctrine et de la pratique hétérogène des offices du registre foncier, ayant conduit au dépôt d'une motion, l'article 6a al. 2 LIMu a été révisé (arrêt du TA du 23.04.2024 [100 2022 149] cons. 2.3). Depuis le 1er mai 2022, un second alinéa a été introduit, lequel dispose qu'un lien entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise au sens de l'alinéa 1 existe lorsqu'un engagement contractuel entre l'acquéreur ou l'acquéreuse et l'aliénateur ou l'aliénatrice ou une personne qui lui est proche a été pris concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur.

4. Dans le cas d'espèce, les recourants soutiennent que l'acquisition du terrain était antérieure au contrat d'entreprise et qu'elle n'était pas conditionnée par la signature de celui-ci. Ils allèguent en outre qu'il n'existait pas de lien contractuel entre la venderesse et l'entreprise générale, de sorte qu'ils ont conservé une pleine et entière liberté de choisir quand, comment et avec quel entrepreneur ils souhaitaient construire. Selon eux, avant la signature du contrat d'entreprise, un acompte de 10'000 francs a été versé comme cela se fait dans la pratique, indépendamment de la vente du terrain. Leur achat ne correspondait dès lors pas à une acquisition "clés en main" au sens de l'article 5a LDMI et les droits de mutation n'auraient pas dû inclure le prix de l'ouvrage.

En l'occurrence, la société C. _____ SA s'est engagée à acquérir la future parcelle des recourants par acte notarié du 21 octobre 2020, avec faculté de substitution. Dès la signature de l'acte, le promettant-vendeur autorisait le promettant-acquéreur à entreprendre toute démarche jugée utile dans le cadre de l'obtention du permis de construire. La promesse de vente était ferme et irrévocable, tout en reportant sa prise d'effet au jour où les conditions suspensives suivantes seraient réalisées : 1) L'octroi au promettant-acquéreur du permis de construire définitif et exécutoire autorisant la construction de l'ouvrage projeté sur l'immeuble promis-vendu ; 2) Que le notaire soit en possession de l'intégralité du prix de vente. En dérogation à la clause 1), le promettant-acquéreur avait la faculté de verser le prix de vente en tout temps pour acquérir l'immeuble. C. _____ SA a ainsi déposé une demande de permis de construire, sanction définitive, portant sur la construction d'une villa individuelle avec garage double sur le terrain. La mise à l'enquête publique s'est déroulée du 16 juillet au 25 août 2021 (SATAC 110167). Sur l'avis d'enquête, la société CC. _____ Sàrl (dont les deux associés gérants sont également administrateurs de C. _____ SA selon les extraits du registre du commerce figurant au dossier) était présentée comme l'auteur des plans. Le 6 septembre 2021, CC. _____ Sàrl a publié une brochure faisant la promotion du projet immobilier, ce qui suggère que le permis de construire a été obtenu à cette période. Cette brochure fixait le prix de vente "terrain + viabilisation + villa" à 885'800 francs, dont 136'400 francs pour le "terrain (Achat par

cession droit d'émption)". Par acte authentique du 17 décembre 2021, intitulé "cession de droits et obligations et exercice consécutif du droit d'émption", les recourants se sont substitués à C. _____ SA pour l'achat du bien-fonds. L'acte précisait que la substitution et cession du droit d'émption intervenaient à titre gratuit, c'est-à-dire sans contre-prestation des cessionnaires au cédant, et que le montant du prix de vente de 136'400 francs était payable d'ici au 23 décembre 2021. Le 11 janvier suivant, les recourants ont signé avec la société CC. _____ Sàrl un contrat d'entreprise totale portant sur "la construction d'une villa familiale "selon le système CC. _____" sur le terrain acquis (art. 2). Le prix forfaitaire de l'ouvrage convenu était de 746'700 francs (art. 4.1). D'après le document "budget estimatif de construction", qui faisait partie intégrante du contrat (art. 3.1), le prix de vente pour le "terrain + viabilisation + villa" était de 883'100 francs répartis comme suit : 136'000 francs ("terrain [Hors CEG CC. _____]") + 746'700 francs ("Total CEG CC. _____" en tenant compte de CHF 2'700 de moins-values). Les différentes échéances de paiement étaient stipulées dans le contrat (art. 4.6). À cet égard, le premier montant de 10'000 francs était "déjà versé avant la signature du présent contrat". S'agissant enfin des plans annexés, ils paraissent identiques à ceux qui figuraient sur la brochure promotionnelle.

Vu ce qui précède, en particulier la chronologie des événements et les liens entre les entreprises C. _____ SA et CC. _____ Sàrl (qualifiées de sociétés sœurs par les recourants), qui ont œuvré de concert dans l'élaboration du projet de construction et l'exécution de l'ouvrage, il faut retenir que le contrat d'entreprise était étroitement lié à l'acte de vente et que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre, quand bien même ce lien ne figure pas expressément sur les documents contractuels. En effet, l'absence d'identité entre la venderesse et l'entreprise générale, ou le fait que l'achat du bien-fonds n'était pas expressément conditionné par la signature du contrat d'entreprise, ne sont pas suffisants pour exclure l'application de l'article 5a LDMI. Le cas d'espèce est semblable à celui qui a fait l'objet de l'arrêt CDP.2011.156 précité, à la différence que le promoteur immobilier, respectivement l'entreprise de construction, n'a pas vendu le terrain à la partie recourante, mais a servi d'intermédiaire en lui cédant son droit d'émption. C. _____ SA ne s'est toutefois pas limitée à un travail de courtier, puisqu'elle a effectué toutes les démarches en vue d'obtenir l'autorisation de construire une villa spécifique sur le bien-fonds concerné, avant de permettre aux recourants d'acheter celui-ci. La cause n'est donc pas similaire aux cas bernois ayant conduit à une révision de la LiMu. Sachant que C. _____ SA avait engagé des frais importants pour son projet immobilier (établissement des plans, demande de sanction, etc.), elle n'avait aucun intérêt à céder ses droits et obligations résultant de la promesse de vente sans aucune contrepartie. Malgré la formulation de l'acte notarié du 17 décembre 2021, il n'est pas vraisemblable qu'elle ait cédé gratuitement son droit d'émption sur la parcelle sans assurance qu'elle (respectivement CC. _____ Sàrl) y réaliserait l'ouvrage prévu. En signant le contrat d'entreprise quelques jours après l'acquisition de la parcelle, les recourants ont d'ailleurs repris sans modification (ou seulement mineures) son projet. Les intéressés ne convainquent pas lorsqu'ils prétendent qu'ils ont conservé une pleine et entière liberté de choisir quand, comment et avec quel entrepreneur ils souhaitaient construire. D'abord, si l'acquisition du bien-fonds n'avait pas été incluse dans le projet immobilier, le prix d'achat du terrain et son mode d'acquisition n'auraient pas été spécifiés dans la brochure promotionnelle, puis dans le budget estimatif annexé au contrat d'entreprise. Or, dans ces deux documents, le prix du terrain est intégré dans le budget total. Ensuite, l'acompte de 10'000 francs payé

préalablement à la signature du contrat d'entreprise tend à montrer qu'ils n'étaient plus libres de la construction à ériger. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il faut admettre que la nature de la construction et le procédé d'acquisition étaient déjà définis au moment où les recourants ont acheté la parcelle. En d'autres termes, ces derniers ont acquis le terrain dans le but d'y construire l'immeuble objet du permis de construire obtenu par C. _____ SA, si bien que l'acte d'achat et le contrat d'entreprise constituaient un tout. L'acquisition du terrain étant étroitement liée au contrat d'entreprise, c'est à bon droit que l'intimé a intégré le prix de l'ouvrage dans l'assiette des droits de mutation à charge des acheteurs sur la base de l'article 5a LDMI.

5. Il s'ensuit que les deux recours doivent être rejetés et les décisions sur réclamation entreprises confirmées. Vu l'issue du litige, les frais des deux procédures doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 68 al. 1 LPA). Ceux-ci ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 72 al. 1 LPAa contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Prononce la jonction des causes CDP.2025.63 et CDP.2025.64.

2. Rejette les deux recours.

3. Met solidairement à la charge des recourants les frais des procédures par 2'640 francs, montant compensé par leurs avances.

4. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 9 février 2026

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