

NE_GERICHTE TA.1999.491 vom 20. April 2000

NE Tribunal cantonal, 2000-04-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1999.491

FR: NE_GERICHTE TA.1999.491 du 20 avril 2000

IT: NE_GERICHTE TA.1999.491 del 20 aprile 2000

Erwägungen

E. 1

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

E. 2

Aux termes de l'article 1 de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers du 20 novembre 1991 (RSN 635.0), l'Etat perçoit des droits de mutation, appelés lods, sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux. 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). Sous réserve des exceptions prévues par la loi, les lods sont perçus au taux de 3,3 % (art.6). Le Conseil d'Etat fixe les conditions auxquelles sont exonérés des lods les transferts d'immeubles ou de parts d'immeubles consécutifs à la modification de la forme juridique d'une entreprise, à la fusion par le transfert du total des actifs et passifs d'une entreprise à une autre entreprise, ou à la scission d'une entreprise par le transfert de parties de celle-ci à d'autres entreprises (art.13 al.1). Une concentration d'entreprises équivalant économiquement à une fusion est assimilée à cette dernière (art.13 al.2). Faisant usage de cette délégation, le Conseil d'Etat a édicté le 17 février 1993 l'arrêté d'exécution de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (RSN 635.01 ; ci-après : l'arrêté d'exécution). Ce dernier prévoit que la perception des lods est en principe suspendue en cas de transfert d'un immeuble ou d'une part d'immeuble à la suite de l'une des opérations suivantes : fusion par le transfert du total des actifs et passifs d'une entreprise à une autre entreprise, dans la mesure où les participations au capital de l'une et de l'autre restent proportionnellement les mêmes (art.4 al.1 litt.a); scission d'une entreprise par le transfert de parties de celle-ci à d'autres entreprises, dans la mesure où les participations au capital de ces entreprises restent proportionnellement les mêmes, lorsque les parties cédées sont viables en elles-mêmes et que leur exploitation se poursuit sans changement (litt.b). Les lods sont perçus au moment et dans la mesure où tout ou partie des réserves latentes appartenant à l'entreprise reprise ou scindée sont assujetties à l'impôt direct cantonal sur le revenu ou sur le bénéfice entre les mains de l'entreprise reprenante ou nouvelle ou entre les mains des ayants droit au capital de l'une des entreprises ancienne ou nouvelle intéressées (art.4 al.2). L'exploitation d'immeubles locatifs ou d'autres immeubles de placement à titre principal n'est pas considérée comme constitutive d'une entreprise au sens du présent article (art.4 al.3).

E. 3

a) Le litige porte sur l'interprétation de l'article 4 al.3 de l'arrêté d'exécution. La recourante soutient que cette disposition ne peut concerner que les entreprises immobilières dont le but principal est l'exploitation d'immeubles locatifs ou de placement. Le département, de son

côté, considère que c'est "par exception que les lods ne sont pas perçus lorsqu'un immeuble passe d'un propriétaire à un autre dans le cadre d'une fusion et cette exception ne peut concerner que les immeubles nécessaires aux activités de l'entreprise (bureaux, ateliers, fabriques, dépôts, etc.); l'exonération est donc limitée à une catégorie particulière d'immeubles, celle qui est nécessaire à l'exploitation de l'entreprise, c'est ce que la réserve de l'article 4 al.3 entend prescrire" (décision attaquée, cons.3 in fine). b) Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre. Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il y a lieu de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégagant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte, du but poursuivi, de son esprit ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle résulte notamment des travaux préparatoires. De même, lorsque le texte 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. 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 125 II 484 cons.4, 124 III 268 cons.4, 123 III 235 cons.2 et les références). c) De la formulation de l'alinéa 3 de l'article 4 de l'arrêté d'exécution il ressort que son auteur a voulu préciser l'acception du mot "entreprise" employé dans les autres alinéas du même article. Or, dans les deux premiers alinéas en question, ce terme désigne de toute évidence l'entité-contribuable et non pas l'immeuble dont le transfert de propriété d'une entité à une autre devrait entraîner la perception de lods. L'exception instituée par l'article 4 al.3 ne peut donc se rapporter qu'à certaines caractéristiques de cette entité et non pas de l'immeuble. L'interprétation littérale de la norme conduit dès lors à écarter la version du département pour lequel ladite exception est en relation avec la nature de l'immeuble et non pas avec celle de l'entreprise. Selon sa lettre, la disposition en question signifie clairement qu'une entreprise qui exploite des immeubles locatifs ou d'autres immeubles de placement à titre principal ne peut bénéficier d'un sursis à la perception des lods en cas de fusion ou de scission. On ne voit pas quel autre sens littéral cette norme pourrait avoir. Certes, on peut s'interroger sur la ratio legis. Le Conseil d'Etat a édicté ces règles en se fondant sur une délégation de compétence déterminée par l'article 13 de la loi du 20 novembre 1991 et, antérieurement, par le décret portant exonération des lods en cas de fusion d'entreprises ou d'une opération analogue du 11 octobre 1978 (RLN VII 132). Or, les travaux législatifs ne fournissent que peu de renseignements sur les buts poursuivis en la matière. Tout au plus, le Conseil d'Etat a-t-il donné l'assurance "qu'en aucun cas les lods ne seront perçus si les impôts directs ne le sont pas" (BGC 144 I 940). Interpellé par le Tribunal administratif dans le cadre de la présente cause, le gouvernement cantonal a fait répondre par le département qu'il n'était pas parvenu à mettre la main dans ses archives ou dans celles de l'administration sur une documentation qui permettrait d'étayer le but visé par la disposition en question (D.9). Il a toutefois estimé qu'il serait intéressant de se référer aux réponses du Conseiller d'Etat chef du Département des finances dans le débat parlementaire qui a conduit à l'adoption du décret du 11 octobre 1978 susmentionné. A un député (Frédéric Blaser) qui souhaitait qu'on n'exonère pas du paiement des lods les transferts lorsqu'ils n'ont pas pour objectif la promotion industrielle ou lorsqu'ils sont la source d'un bénéfice, ledit Conseiller d'Etat a répondu en particulier : "Le code des lods est là pour frapper dans toutes ces circonstances, sauf lorsqu'il y a nécessité absolue de sauver des entreprises par le moyen de concentration" (BGC 144 I, p.1031). Cette déclaration n'est cependant pas déterminante pour la solution du présent litige, car de toute évidence l'arrêté d'exécution ne s'est pas

cantonné à l'objectif ainsi défini par le représentant du gouvernement cantonal puisqu'il a prévu des cas non seulement d'exonération de lods mais aussi, à son article 4, de sursis à la perception de tels droits de mutation. Les débats parlementaires ne permettent ainsi pas de faire plus de lumière sur les buts poursuivis par le Conseil d'Etat auquel le Grand Conseil a conféré en cette occurrence une délégation de compétence extrêmement large. En tout état de cause, la sécurité du droit et des affaires exige que les contribuables puissent se fier en premier lieu au texte d'une norme fiscale, à plus forte raison lorsque le but de cette dernière reste mal défini, comme c'est le cas en l'espèce.

E. 4

Il suit de ce qui précède que la recourante, qui est une institution d'assurance privée, n'apparaît de toute évidence pas comme une entreprise exclue du sursis à la perception des lods selon l'article 4 al.3 de l'arrêté d'exécution. Elle doit donc en bénéficier. Le recours se révèle ainsi bien fondé. Il y a lieu d'annuler par conséquent la décision attaquée et celle du service des contributions du 2 février 1999. Il est statué sans frais, les collectivités publiques n'en payant pas (art.47 al.2 LPJA). La recourante n'intervenant pas par le truchement d'un mandataire professionnel, il n'y a pas lieu à allocation de dépens.

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