

## **NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2009.218 vom 10. Dezember 2010**

Ne Jurisprudence Adm, 2010-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_jurisprudence\\_adm\\_REC.2009.218](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_jurisprudence_adm_REC.2009.218)

FR: NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2009.218 du 10 décembre 2010

IT: NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2009.218 del 10 dicembre 2010

### **Regeste**

Un couple non marié a acquis un certain nombre d'actions d'une société immobilière, correspondant à la quote-part d'un logement. L'opération a été considérée comme un transfert immobilier, soit de la propriété. \_\_\_\_\_ Par arrêt du 31 mai 2011 (Réf.: [CDP.2011.79-FISC]), le Tribunal cantonal a admis le recours déposé contre la présente décision; arrêt non publié.

### **Volltext**

A.

Par convention du 30 novembre 2007, Mme B. a vendu à Mme A. (ci-après: la recourante, respectivement l'intéressée) et à une autre personne un appartement et un garage, sous la forme de la remise de 27 actions de la société anonyme C., d'un montant de Fr. 10'000.- chacune, soit Fr. 270'000.-.

B.

Le 19 janvier 2009, l'office des impôts immobiliers et de succession (ci-après: l'office) a constaté que l'opération était soumise aux lods, pour un montant de Fr.4'455.-.

Une décision dans ce sens a été notifiée à la recourante.

C.

Le 10 février 2009, l'intéressée a déposé une réclamation à l'encontre de la décision en faisant valoir qu'elle n'avait pas à s'acquitter des lods, dans la mesure où ils sont dus en cas de transferts immobiliers, concernant les immeubles, au sens du droit civil.

Or, elle a relevé qu'elle n'a pas acquis un immeuble, mais uniquement les actions d'une société anonyme, et le fait qu'elle soit propriétaire d'un immeuble n'y change rien, dans la mesure où elle est locataire du logement dont la propriétaire est une société, dont elle détient quelques actions.

Par ailleurs, elle a signalé que les autres occupants de l'immeuble sont dans la même situation qu'elle, et n'ont jamais payé de lods lors du transfert d'actions, et qu'en outre, la décision de taxation est erronée, étant donné qu'elle n'a personnellement acquis que 13 actions pour un montant de Fr 130'000.-.

Enfin, elle a estimé que, quoi qu'il en soit, les lods auraient dû être calculés au taux de 2,2 % et que le délai de recours aurait dû être fixé à 30 jours, ce qui devait conduire à l'annulation de la décision attaquée.

D.

Par décision du 1er avril 2009, l'office a rejeté la réclamation en retenant, tout d'abord, que la société devait être considérée comme immobilière, à mesure que l'essentiel de l'actif et du bénéfice provient de la gestion de l'immeuble, ce qui impliquait que le traitement fiscal de la cession d'actions était particulier, puisque les transferts étaient soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, lorsque les actions faisaient partie de la fortune privée et, dans tous les cas, aux droits de mutation.

A ce sujet, la législation a été adaptée en 2001, en vue de l'imposition de la cession d'actions de sociétés immobilières, au même titre que pour l'impôt sur les gains immobiliers, en précisant que constitue un transfert, au sens de la loi, tout acte juridique ayant pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement, ce qui est le cas lors d'une acquisition "indirecte" d'un immeuble.

Enfin, l'office a corrigé la valeur de transfert à Fr. 130'000.- et le taux d'imposition à 2,2%, soit un impôt de Fr. 2'860.-, en rejetant la réclamation pour le surplus.

E.

Par mémoire du 4 mai 2009, la recourante soumet le différend au Département de la justice, de la sécurité et des finances en invoquant le fait que le but de la société émettrice des actions est "l'achat, la vente et la gestion d'immeubles, la construction de bâtiments, ainsi que toutes opérations immobilières", que les lods sont dus sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux, qui n'est pas réalisé en l'espèce puisqu'il porte ni sur un immeuble, ni sur un droit sur un immeuble (mais sur des titres), opération qui n'est pas visée la loi concernant la perception des droits de mutation.

Par ailleurs, la recourante relève que les autres titulaires d'actions de la société n'ont jamais été taxés lors des transferts de ces actions, même lorsqu'ils sont intervenus plus récemment que la modification législative invoquée par l'office, et que la société, constituée en 1960, soit bien avant les modifications législatives à la notion même de société immobilière, ne saurait soudain se voir qualifiée comme telle et l'office ne saurait, dès lors, revenir sans autre sur une pratique vieille de 49 ans.

La recourante conclut à l'annulation de la de la décision attaquée et à l'exonération des lods, sous suite de dépens.

F.

Invité à déposer d'éventuelles observations, l'office a, par courrier du 8 juillet 2009, renoncé à en formuler.

Considérant en droit:

1.

Atteinte par la décision attaquée, la recourante a un intérêt manifeste à son annulation ou à sa modification. De plus le recours intervient en tant utile, il est donc recevable.

2.

Selon la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers (LDM), du 20 novembre 1991, l'Etat perçoit les droits de mutation sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (art. 1 LDM). Constitue un transfert, au sens de la 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 LDM). D'une manière générale les lods sont perçus au taux de 3,3 % (art. 6 LDM).

### 2.1.

Aux termes de l'article 11, alinéa 1 LDM, si le transfert immobilier soumis aux lods a pour objet un immeuble destiné à l'habitation principale de l'acquéreur et qu'il constitue une première acquisition de ce genre dans le canton, les lods sont perçus au taux de 2,2%.

### 2.2.

Selon l'article 3 de la loi, les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objet des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens du droit civil (bien-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier, mines, part de copropriété d'un immeuble).

### 3.

En l'occurrence, la recourante se plaint du fait que l'opération de vente des actions de la société, propriétaire de l'immeuble dans lequel se trouve son logement, a été considérée comme une vente immobilière, alors que le transfert n'a porté que sur les titres.

Dans la mesure où le transfert d'actions n'a pas été évoqué dans la loi, il s'agit dès lors d'interpréter son texte pour en dégager le sens véritable.

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 dégageant 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 des travaux préparatoires. De même, 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. 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 132 V 159 cons. 4.4.1, 132 III 555 cons. 3.4.3.1; arrêt du Tribunal fédéral [2P.297/2006] du 8.3.2007, cons. 4.1).

Il ressort de l'article 2 LDM que constitue un transfert tout acte juridique qui a pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement. Dans son rapport à l'appui du projet de loi, le Conseil d'Etat a précisé au sujet de cette disposition : "En ce qui concerne la notion de transfert, c'est la réalité économique qui constitue le critère décisif indépendamment de la forme juridique que les parties ont entendu donner à l'opération" (Bulletin du Grand Conseil 1990/156 I 328).

Lors de l'adoption de la loi sur les contributions directes, l'alinéa de l'article 2 LDM, qui prévoyait "qu'étaient exceptés (des lods) les transferts de titres de participation au capital des personnes morales assujetties à l'impôt complémentaire sur les immeubles" a été abrogé, avec effet au 1er janvier 2001, par l'article 295, lettre a de la loi sur les contributions directes (LCdir), du 21 mars 2000. A ce sujet, le rapport du Conseil d'Etat à l'appui du projet de cette dernière relève que "l'article 2, alinéa 2 de la loi concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991, n'a plus de raison d'être, vu la suppression de l'impôt complémentaire conçu comme succédané des lods et son remplacement par un impôt foncier (il s'agit de l'impôt foncier sur les immeubles de

placement des personnes morales, de l'art. 111 LCdir), dont le prélèvement revêt un caractère définitif" (Rapport du Conseil d'Etat à l'appui d'un projet de loi sur les contributions directes, commentaire ad art. 296 du projet, BGC 1999 165 I p. 1280).

4.

En l'occurrence, force est d'admettre que l'exception au prélèvement des lods, prévue à l'ancien article 2, alinéa 2 LDM, a été abrogée par l'adoption de l'art. 295 LCdir, et a été justifiée par l'introduction de l'impôt foncier sur les immeubles de placement (à caractère définitif), en remplacement de l'impôt complémentaire sur les immeubles. En procédant de la sorte, le législateur entendait manifestement soustraire le transfert d'actions de sociétés immobilières à l'exonération, ce d'autant plus à la lumière de ce qui suit.

5.

En ce qui concerne la notion de transfert immobilier, il faut relever, en référence à une autre loi traitant de tels transferts, que l'article 57 lit. d LCdir prévoit, en matière de gains immobiliers, qu'est assimilé à l'aliénation d'un immeuble, et constitue un transfert de la propriété, sur le plan économique ou juridique, le transfert d'un ou de plusieurs titres de participations au capital d'une société immobilière.

Par ailleurs, l'art. 61 LCdir prévoit que lors de l'aliénation de participations à des sociétés immobilières, le gain imposable est égal à la différence entre le prix d'aliénation et le prix d'acquisition, sous déduction des frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation du titre et qui ont été supportés par l'aliénateur (al. 1).

Le gain est toutefois réduit dans la mesure où l'actif brut de la société immobilière émettrice du titre se compose, selon le dernier bilan établi pour le calcul de l'impôt direct cantonal, de biens immobiliers sis hors du canton (al. 2).

L'impôt n'est pas perçu si l'actif brut constitué par l'ensemble des biens immobiliers sis sur territoire neuchâtelois et appartenant à la société immobilière émettrice du titre représente moins de 25% de l'actif brut total (al. 3).

Pour les contribuables domiciliés dans un autre canton, l'impôt n'est dû que si l'aliénation a pour effet de transférer le pouvoir de disposition réel et économique d'un immeuble (al. 4).

6.

En l'occurrence, en référence et par analogie avec la disposition qui vient d'être citée, il apparaît que le transfert d'actions de sociétés immobilières est bien soumis aux lods, dans la mesure où il a pour effet le transfert économique de la propriété, en ce sens que le sociétariat, avec tout ce qu'il implique, passe de l'aliénateur à l'acquéreur (Droit des sociétés, Roland Ruedin, 2007, p. 375). En d'autres termes, l'aliénation et l'acquisition de parts-actions d'une société anonyme a pour effet dans les faits que l'actif social change de main, de sorte que s'il s'agit d'un immeuble l'opération doit être soumise aux droits de mutation, sans que cela ne procède d'une interprétation extensive des dispositions, comme le prétend à tort la recourante.

7.

Par ailleurs, l'intéressée se plaint du fait que l'office n'a pas respecté le principe de la bonne foi, basé sur la confiance qu'un administré a placée dans le comportement adopté par les autorités, dans le sens où des situations identiques à celle qui nous occupe ont été exonérées

des lods.

Cependant, il y a lieu de préciser qu'il ne s'agit en l'espèce pas d'un changement de pratique au sens strict, puisqu'il n'est point établi au vu dossier que d'autres cas analogues auraient été portés à connaissance de l'office, et auraient été traités différemment. Cette conclusion s'impose d'autant plus que ce genre de transfert n'est pas suivi d'une relation de mutation au cadastre, de sorte que l'office n'est pas saisi d'office dans ces cas.

Au demeurant, il faut relever qu'il n'y a pas de droit à l'égalité dans l'illégalité (arrêt du Tribunal fédéral du 27 février 2006, 2A.527/2005/).

8.

En conclusion, la décision de l'office ne souffre d'aucun grief d'arbitraire, ni d'excès de pouvoir d'appréciation, de sorte que le recours se relève mal fondé et doit être rejeté. Les frais de la procédure seront mis à la charge du recourant, qui succombe, et seront imputés sur l'avance de frais versée le 17 juin 2009. Vu l'issue du recours, il n'y a pas lieu à l'octroi de dépens.

Par ces motifs, le conseiller d'Etat, chef du Département de la justice, de la sécurité et des finances,

décide:

1. Le recours du 4 mai 2009 de Mme A. est rejeté;

2. Les frais de procédure comprenant un émolument de Fr. 500.-, auquel s'ajoute les frais par Fr. 50.-, soit au total Fr. 550.- sont mis à la charge de la recourante, montant compensé par son avance de frais versée le 17 juin 2009;

3. Il n'est pas alloué de dépens.

Neuchâtel, le 10 décembre 2010

Jean Studer

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