

NE_JURISPRUDENCE_ADM REC.2009.61 vom 1. Dezember 2010

Ne Jurisprudence Adm, 2010-12-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_jurisprudence_adm_REC.2009.61

FR: NE_JURISPRUDENCE_ADM REC.2009.61 du 1 décembre 2010

IT: NE_JURISPRUDENCE_ADM REC.2009.61 del 1 dicembre 2010

Regeste

Une association est propriétaire d'un immeuble et constitue des parts de copropriété, celles-ci sont vendues aux membres de l'association et l'opération est assimilable à un transfert immobilier.

Volltext

A.

Le 24 juin 1982 a été constituée, selon les statuts du même jour et sous la dénomination "Association B." (ci-après: l'association), une association au sens des articles 60 et suivants du Code civil suisse, composée des personnes signataires des statuts, dont faisait partie M. A. (ci-après: le recourant).

Le but de l'association était la gestion et la jouissance collective d'une maison d'habitation, dont elle était propriétaire, par la mise en commun d'idées et de biens (art. 2 des statuts), chaque membre prêtant à l'association une part des fonds propres dont elle avait besoin et qui était géré par elle (art. 4 des statuts).

B.

Le 2 juin 2008, il a été exposé à l'office des impôts immobiliers et de succession (ci-après: l'office) que l'immeuble propriété de l'association serait converti en parts de propriété par étage, qui seraient acquises par les membres de l'association dans les mêmes proportions que celles qui étaient les leurs au sein de l'association, de sorte que les transferts ne donneraient lieu à aucun accroissement, ni au versement d'aucune soulte.

C.

Par courrier du 6 juin 2008, l'office a informé le mandataire de l'association que l'opération visant au transfert des parts de copropriété aux membres de l'association ne remplissait pas l'une des conditions d'exonération, de sorte qu'elle serait soumise aux lods au montant correspondant à la valeur vénale.

D.

Par acte authentique du 23 décembre 2008, le bien-fonds propriété de l'association a été constitué en propriété par étages (PPE), comportant 5 unités d'étage. Les unités juridiques formant les nouvelles unités PPE ont été constituées en deux unités de 125/1000 (articles PPE nos aaa. et bbb.) et trois unités de 250/1000 (articles PPE nos ccc., ddd. et eee.). Par ailleurs, les membres de l'association ont constitué l'unité no aaa., en copropriété simple, avec rattachement réel aux immeubles bbb. pour 1/7 de copropriété et aux immeubles ccc., ddd. et eee. pour 2/7. A l'exception de l'unité B dont la vente était prévue à un tiers, les

unités C, D et E ont été vendues aux membres de l'association, avec effet au 1er janvier 2009.

E.

Le 24 février 2009, l'office a informé l'association, après visite de l'immeuble constitué en PPE par acte authentique du 23 décembre 2008, que sa valeur devait être estimée à Fr. 750'000.-, comprenant une somme de Fr. 150'000.- relative à la vente au profit d'un acheteur ne faisant pas partie de l'association.

L'office a précisé que le montant de Fr. 750'000.- serait soumis aux lods au taux de 2,2%, au lieu de 3,3%, pour autant que les conditions prévues par la loi soient remplies, étant donné que le transfert des parts en PPE aux membres de l'association ne pouvait être considéré comme un transfert à titre gratuit.

F.

Selon un acte de vente immobilière du 22 avril 2009, l'association a vendu au recourant et son épouse, en copropriété chacun pour une demie, l'unité de PPE no ddd. et sa part 2/7 à l'unité no aaa., pour le prix de Fr. 200'000.-.

G.

Par décision du 6 mai 2009, confirmée sur réclamation le 6 juillet 2009, l'office a considéré que l'opération était soumise aux lods, au taux de 2,2%, et a notifié un bordereau de taxation dans ce sens au recourant et à son épouse, d'un montant de Fr. 2'200.- chacun.

A cet égard, l'office a considéré que l'acte de vente immobilière, signé le 22 avril 2009, confère la propriété de l'unité de copropriété au recourant. Or, même s'il est membre de l'association, il s'agit selon l'office d'un transfert de propriété, étant donné que l'association est dotée de la personnalité juridique et était seule propriétaire de l'immeuble, avant la constitution des parts de copropriété et la vente de celles-ci, aux membres de l'association.

Par ailleurs, l'office a estimé que le recourant ne pouvait se prévaloir de la bonne foi, dans la mesure où les différents courriers adressés à l'association précisent bien que l'opération serait soumise aux lods, conformément aux dispositions légales en la matière, et a rappelé qu'il n'y avait de droit à l'égalité dans l'illégalité, si la pratique antérieure était différente.

H.

Par mémoire du 25 août 2009, le recourant soumet le différend au Département de la justice, de la sécurité et des finances en faisant valoir, en substance, ce qui suit.

L'intéressé se prévaut du fait que la décision attaquée viole le principe de la légalité, qui doit prévaloir en droit fiscal et n'imposer que les opérations visant au transfert de la propriété, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, puisque "les membres de l'association n'ont fait que concrétiser juridiquement la situation de fait déjà existante".

Par ailleurs, le recourant invoque la violation du principe de la bonne foi, découlant de celui de la confiance, également applicable en droit fiscal, selon lequel les rapports juridiques doivent s'organiser sur la base d'un comportement loyal, de sorte que tout changement de jurisprudence doit s'appuyer sur des motifs sérieux et l'emporter sur la pratique suivie jusque-là. Il se plaint à ce sujet que des situations identiques ont été par le passé exonérées des lods, pratique que rien ne justifie de modifier.

Enfin, le recourant estime que la décision de l'office viole le principe d'égalité de traitement, en soumettant aux lods la transaction immobilière du 22 avril 2009, alors que trois autres associations ont bénéficié de l'exonération des lods, lors d'opérations analogues.

Le recourant conclut à l'annulation de la décision attaquée et à l'exonération du paiement des lods, relatifs à la transaction du 22 avril 2009, sous suite de frais et dépens.

I.

Le 9 octobre 2009, l'office a renoncé à formuler des observations et a conclu au rejet du recours et au maintien de la taxation, sous suite de frais.

Considérant en droit:

1.

Atteint par la décision attaquée, le recourant 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'acte juridique, 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).

2.3.

L'article 8 LDM prévoit que ne sont pas soumis aux lods:

a) les acquisitions de la Confédération et des établissements de droit public fédéral, dans les limites fixées par le droit fédéral;

b) les acquisitions de l'Etat;

c) les remaniements parcellaires subventionnés;

d) les acquisitions par voie successorale ou résultant du partage d'une communauté héréditaire;

e) les attributions consécutives à la dissolution du régime matrimonial ou à la dissolution du partenariat enregistré fédéral;

f) les transferts entre époux, entre partenaires enregistrés au sens de la loi fédérale sur le partenariat, ou entre parents en ligne directe;

g) les transferts entre partenaires enregistrés au sens de la loi cantonale sur le partenariat, dès que leur partenariat a duré au moins deux ans;

h) les transferts d'immeubles d'exploitation ou de parts d'immeubles d'exploitation, en cas de restructuration d'entreprises au sens des articles 8, alinéa 3, et 24, alinéas 3 et 3quater, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés.

2.4.

En l'occurrence, le transfert d'un immeuble, propriété d'une association, en faveur de ses membres, n'a pas été traité par la loi, de sorte qu'il sied dès lors d'interpréter son texte pour en dégager le sens véritable.

2.5.

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).

2.6.

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).

3.

En l'occurrence, le recourant prétend que les membres de l'association n'ont fait que concrétiser juridiquement la situation de fait déjà existante, soit la répartition des droits dont ils étaient titulaires sur les appartements. Dès lors, les attributions n'ont selon lui donné lieu à aucun transfert, d'un point de vue économique, de sorte que l'opération ne saurait donner lieu à la perception des lods.

3.1.

Cependant, une telle argumentation ne saurait être suivie, dans la mesure où on ne se trouve pas en présence de personnes propriétaires à un quelconque titre, tel que la copropriété ou la propriété commune, passant d'un régime à l'autre, lequel serait exonéré des lods, comme l'a précisé la jurisprudence récente du Tribunal administratif (arrêt du TA du 14 juin 2009 dans

la cause D. et consorts).

3.2.

En effet, il faut relever que l'immeuble était à l'origine propriété de l'association laquelle est, conformément aux articles 60ss du Code civil, dotée de la personnalité juridique, de sorte que le transfert aux membres de l'association ne saurait être exonéré des lods, indépendamment du fait que les membres et leurs parts de copropriété demeurent les mêmes.

3.3.

L'allégation du recourant à ce sujet n'est pas correcte, ou est en tout cas contredite par l'acte constitutif d'une propriété par étages, du 23 décembre 2008, lequel prévoit que l'unité B sera vendue à un tiers, alors que les unités C, D et E seront vendues aux membres de l'association (acte constitutif du 23 décembre 2008, p. 12, rubrique "autorisation de vente"). Par conséquent, il n'y a au demeurant pas identité des membres de l'association et des copropriétaires des unités en propriété par étages, condition sine qua non pour que l'éventualité d'une exonération puisse être envisagée (arrêt du TA précité, p. 5, 3e§).

4.

Par ailleurs, le recourant 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.

4.1.

A cet égard, il y a lieu de préciser que pour être compatible avec le principe de l'égalité de traitement, que l'article 8, alinéa 1 Cst a repris de l'article 4, alinéa 1 aCst sans en modifier la portée matérielle (Message du Conseil fédéral relatif à une nouvelle constitution fédérale du 20 novembre 1996, FF 1997 I 144; arrêt H. du 21 janvier 2000, destiné à la publication, C 301/98, consid. 3b), un changement de pratique administrative doit - de la même manière qu'un revirement de jurisprudence décidé par une autorité judiciaire (RCC 1987, p. 623, consid. 2b; Moor, Droit administratif, vol. I, 2ème éd., Berne 1994, p. 76 et les références) - reposer sur des motifs objectifs, à savoir une connaissance plus approfondie de l'intention du législateur, un changement des circonstances extérieures ou l'évolution des conceptions juridiques. Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue (ATF 124 V 124 consid. 6a, 387 consid. 4c et les références; voir aussi ATF 125 II 163 consid. 4c/aa).

4.2.

Par ailleurs, un changement de pratique auquel a procédé l'administration dans le cas d'espèce ne saurait intervenir sans information préalable (cf. arrêt I 440 et 450/05 du 30 octobre 2006, consid. 6).

4.3.

Or, en l'occurrence, l'office a dès le début de la procédure informé l'association que l'opération envisagée, visant à la constitution de parts de copropriété destinées à la vente aux membres de l'association, serait soumise aux lods (lettre de l'office à l'attention de Me Kernen du 6 juin 2008).

4.4.

Le changement de pratique a été dicté par l'application stricte du droit, ce qui n'avait pas été le cas jusqu'alors, de sorte qu'il ne prête le flanc à aucune critique.

5.

Enfin, le recourant estime que la décision dont est recours viole le principe de l'égalité de traitement, dans la mesure où d'autres associations dans la même situation ont bénéficié de l'exonération des lods.

5.1.

Or, il est manifeste que le principe de l'égalité de traitement se fonde dans celui du changement de pratique, comme le démontre le considérant qui précède, de sorte qu'il y a lieu de s'y référer, étant donné que c'est bien la justification du traitement différent de situations analogues dont il est question, justifié par le changement de pratique visant à la juste application du droit.

5.2.

Au demeurant, force est de constater 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).

6.

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 10 septembre 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 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 du recourant, montant compensé par son avance de frais versée le 10 septembre 2009;

3. il n'est pas alloué de dépens.

Neuchâtel, le 1er décembre 2010

Jean Studer

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