

NE_GERICHTE CDP.2010.359 vom 3. Dezember 2009

NE Tribunal cantonal, 2009-12-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2010.359_d20091203

FR: NE_GERICHTE CDP.2010.359 du 3 décembre 2009

IT: NE_GERICHTE CDP.2010.359 del 3 dicembre 2009

Regeste

Proportionnalité d'un émolument ad valorem perçu à la suite d'un transfert de patrimoine entre des sociétés du même groupe.

Erwägungen

E. 1

Les deux causes (CDP.2010.359 et 360) concernent un état de fait identique, relatif au même contribuable. Les questions juridiques qu'elles soulèvent sont semblables. Il s'impose par conséquent de les joindre et de les traiter en un seul arrêt.

E. 2

Depuis le 1^{er} janvier 2011, la Cour de droit public du Tribunal cantonal a succédé au Tribunal administratif et traite les causes qui avaient été déférées à cette dernière instance (art. 47, 83 OJN). Interjetés dans les formes et délai légaux, les recours sont recevables.

E. 3

Parmi les contributions publiques, la jurisprudence, suivant la doctrine, distingue entre les impôts, les contributions causales et les taxes d'orientation (ATF 135 I 130 cons. 2; Oberson, Droit fiscal suisse 3^{ème} éd., 2007, § 1 no 3). Les impôts représentent la participation des citoyens aux charges de la collectivité; ils sont dus indépendamment de toute contre-prestation spécifique de la part de l'Etat. Les contributions causales, en revanche, constituent la contrepartie d'une prestation spéciale ou d'un avantage particulier appréciable économiquement accordé par l'Etat. Elles reposent ainsi sur une contre-prestation étatique qui en constitue la cause. Généralement, les contributions causales se subdivisent en trois sous-catégories : les émoluments, les charges de préférence et les taxes de remplacement. Les différents types de contributions causales ont en commun d'obéir au principe de l'équivalence – qui est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques –, selon lequel le montant de la contribution exigée d'une personne déterminée doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie à celle-ci (rapport d'équivalence individuelle) et rester dans des limites raisonnables. La valeur de la prestation se mesure soit à son utilité pour le contribuable, soit à son coût par rapport à l'ensemble des dépenses administratives en cause, ce qui n'exclut pas un certain schématisme ni l'usage de moyennes d'expérience. Il n'est pas nécessaire que, dans chaque cas, l'émolument corresponde exactement au coût de l'opération administrative. L'autorité peut également tenir compte de l'intérêt du débiteur à l'acte officiel et, dans une certaine mesure, de sa situation économique pour fixer les émoluments, dans les affaires importantes, à un montant élevé qui compense les pertes subies dans les affaires mineures (arrêt du TF du 22.04.2008 [5A_55/2008] cons. 5.2). Les contributions doivent toutefois être établies selon des critères objectifs et s'abstenir de créer des différences qui ne seraient

pas justifiées par des motifs pertinents (arrêt du TF du 29.07.2008 [2C_768/2007] cons. 3.2). En outre, la plupart des contributions causales – en particulier celles dépendant des coûts, à savoir celles qui servent à couvrir certaines dépenses de l'Etat, telles que les émoluments et les charges de préférence, pour lesquelles il n'existe aucune base légale formelle (suffisamment déterminée) ou pour lesquelles le législateur a exprimé clairement ou tacitement que la contribution qu'il doit fixer est dépendante des coûts – doivent respecter le principe de la couverture des frais. Selon ce principe, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration (ATF 135 I 130 précité et les références; arrêt du TF du 25.06.2010 [2C_579/2009] cons.3), y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves. De telles réserves financières violent le principe de la couverture des coûts lorsqu'elles ne sont plus justifiées objectivement, c'est-à-dire lorsqu'elles excèdent les besoins futurs prévisibles estimés avec prudence (arrêt du TF du 29.07.2008 [2C_768/2007] cité, cons. 3.2 et les références).

E. 4

a) En vertu de l'article 954 al.1 CC, les cantons peuvent percevoir des émoluments pour les inscriptions au registre foncier et les travaux de mensuration qui s'y rattachent. Dans les cantons qui connaissent un système où l'administration exerce les fonctions notariales, les émoluments prévus à l'article 954 CC peuvent aussi être perçus sous la forme d'un impôt mixte pour peu que les conditions soient remplies. Ce dernier se caractérise par le fait qu'il constitue à la fois une taxe correspondant à une prestation déterminée de l'Etat et un impôt destiné à couvrir ses frais généraux (arrêt du TF du 19.03.2010 [2C_88/2009] cons. 5.3 et les références). Toutefois, le Tribunal fédéral n'a admis le caractère d'impôt que dans les cas où les autorités cantonales estimaient elles-mêmes que l'émolument perçu représentait au moins en partie une contribution due sans condition tombant dans la caisse générale de l'Etat, ou dans lesquels le montant de la contribution ou son produit, sur une certaine durée, permettaient de conclure au caractère (au moins partiel) d'impôt (ATF 126 I 180 cons. 2b/dd, JT 2002 I 413). La réalisation d'un bénéfice important et durable atteste de l'existence d'un impôt mixte, lequel nécessite une base légale spécifique et ne peut se fonder sur l'article 954 CC (ATF 126 I 180 précité cons.3b/bb; arrêt du TF du 08.12.2003 [2P.44/2003] cons.3.2). Dans un arrêt cinquantenaire qui conserve toute sa pertinence, le Tribunal fédéral a rappelé que les émoluments du registre foncier pouvaient être calculés suivant la valeur des droits à inscrire et qu'ils ne devenaient pas un impôt mixte du fait qu'ils étaient fixés ad valorem, pourvu que leurs montants soient proportionnés à l'intérêt du requérant et à ses facultés économiques, ainsi qu'à la responsabilité de l'administration (ATF 84 I 161, JT 1959, p. 210). b) En application de l'article 954 CC, le Grand Conseil neuchâtelois a adopté, le 25 janvier 1988, la loi concernant le tarif des émoluments du registre foncier, approuvée par le Conseil fédéral le 2 mars 1988 (ci-après : le tarif). A teneur de son article 2 al.1, les opérations et les services requis des autorités du registre foncier donnent lieu à la perception des émoluments fixés par la présente loi et par arrêté du Conseil d'Etat. Les émoluments perçus par les bureaux du registre foncier sont fixes et proportionnels (art. 3 al. 1). Le Conseil d'Etat est compétent pour arrêter les émoluments fixes (art. 4). Les inscriptions relatives au droit de propriété sont soumises aux émoluments ad valorem suivants : en cas de vente, échange, donation fusion de sociétés, apport en société, modification dans la composition d'une société simple, etc., soit pour tout transfert entre vifs, ainsi qu'en cas de transfert résultant de l'ouverture d'une succession, partage successoral ou autre, dévolution d'un legs, il est perçu un émolument calculé sur la valeur de

l'immeuble (émolument ad valorem), soit 1.5 ‰ jusqu'à 800'000 francs et 0.8 ‰ sur l'excédent; mais au minimum 50 francs (art.

E. 9

al. 5). En 2002, dans un rapport du Conseil d'Etat à l'appui d'une révision dutarif■ qui avait comme objectif de relever le taux des émoluments ad valorem, ceux-ci ne couvrant plus les frais du registre foncier■, on peut lire ce qui suit :

" Ces émoluments proportionnels ont le caractère de contribution mixte. Il s'agit à la fois d'un émolument administratif qui rémunère un service et un impôt indirect destiné à couvrir les dépenses générales de l'Etat. La jurisprudence et la doctrine précisent que cette contribution mixte se présente d'abord comme un émolument, mais, à l'occasion de sa perception, l'Etat prélève une contribution publique qui excède la valeur du service rendu, même conçu globalement."

(...). L'augmentation proposée, dès lors qu'elle vise l'objectif de couverture des frais, nous paraît légitime." (BGC 2002-2003 II, p. 2050-2051).

Le principe de la couverture des frais tendant précisément à éviter qu'un émolument ne devienne un impôt, il est antinomique de qualifier les émoluments ad valorem, perçus en application de l'article 9 du tarif, d'impôt mixte si ceux-ci poursuivent effectivement l'objectif de la couverture des frais.

5.a) En l'espèce, il ressort des comptes de l'Etat de Neuchâtel (publiés sur le site officiel www.ne.ch) que les émoluments administratifs perçus par le Service et offices du registre foncier ont dépassé les charges totales de ce service de 437'284 francs en 2004, de 1'272'493 francs en 2005 et de 2'116'700 francs en 2006. En 2007, ce service et celui du cadastre et de la géomatique (anc. Service des mensurations cadastrales) ont été réunis sous l'appellation "Service géomatique et registre foncier", qui comprend la mensuration officielle, l'inspectorat du registre foncier ainsi que les deux offices du registre foncier du canton de Neuchâtel, et le système d'information du territoire neuchâtelois SITN (cf. Annuaire structurel de l'administration cantonale et du pouvoir judiciaire). D'après le principe de la couverture des frais, toutes les dépenses qui relèvent d'une branche administrative déterminée peuvent être couvertes au moyen des émoluments administratifs. Celle-ci est définie en premier lieu en fonction des tâches administratives objectives qui lui incombent, c'est-à-dire selon des critères fonctionnels (ATF126 I 180, JT 2002 I, p. 413 cons. 3b/cc). Dans la mesure où les émoluments que les cantons peuvent percevoir en application de l'article 954 CC portent tant sur les inscriptions au registre foncier que sur les travaux de mensuration qui s'y rattachent, il n'est pas saugrenu d'avoir regroupé au sein d'une même branche administrative tous les services qui fournissent des prestations se rapportant au même domaine. Cela étant dit, il résulte des comptes de l'Etat de Neuchâtel que les émoluments administratifs perçus par le Service géomatique et registre foncier en 2007, 2008, 2009 et 2010 n'ont pas suffi à couvrir ne serait-ce que les charges de personnel de ce service. Or, le principe de la couverture des frais en tant que limitation à la perception des émoluments ne doit pas être compris de manière étroite pour les émoluments du registre foncier. Ceux-ci doivent être calculés de telle manière que dans tous les cas, ils suffisent à couvrir amplement les dépenses (ATF126 I 180 précité cons. 3b/cc in fine). Il s'ensuit que l'article 9 al. 2 dutarifne viole pas le principe de la couverture des frais.

b) Si le Tribunal fédéral a retenu que le fait de prélever un émolument de 2 ■ sans aucun plafonnement pouvait dans certaines circonstances aboutir à un rapport manifestement

disproportionné avec la valeur objective de la prestation étatique, il n'a toutefois pas jugé qu'un émoulement en pour mille sans limite supérieure était en lui-même inconstitutionnel. Il a néanmoins considéré qu'il devait être tenu compte du principe de l'équivalence dans des cas particuliers et, si nécessaire, réduire l'émoulement résultant du calcul en pour mille (ATF130 III 225cons. 2.4-5, JT 2005 II, p. 6-7). En l'espèce, la situation est singulière en ce sens que les inscriptions au registre foncier, qui ont donné lieu aux émoulements ad valorem litigieux (26'457 francs et 58'558 francs), font suite à la conclusion d'un contrat de transfert de patrimoine, au sens de l'article 69 de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (LFus), du 3 octobre 2003, de la société B. AG en faveur de la société la société P. Or, celle-ci détenant la totalité du capital de la société transférante, son intérêt aux inscriptions au registre foncier des transferts de propriété des 21 immeubles en cause (valeur cadastrale globale de 102'233'000 francs) n'est manifestement pas le même que si elle acquérait ces biens immobiliers d'une société tiers. Selon le Tribunal fédéral, ce qui est déterminant pour la perception de l'émoulement d'inscription d'un transfert de propriété immobilière au registre foncier, ce n'est pas l'aspect purement juridique de l'acte translatif; ce qui importe, c'est que la modification du rapport de propriété ait, de fait et économiquement, les mêmes conséquences qu'un transfert juridique proprement dit (ATF84 I 134, JT 1959, p.30). Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque, du point de vue économique, les immeubles transférés appartenaient déjà à la recourante. Négliger cette circonstance et fixer l'émoulement dû exclusivement en fonction de la valeur des biens transférés, sans tenir compte de la valeur objective que représente pour la recourante la prestation fournie, se concilient d'autant moins avec le principe de l'équivalence que le tarif en pour mille appliqué dans le canton de Neuchâtel n'est pas plafonné.

Il y a ainsi lieu d'annuler les décisions du département et celles des deux offices du registre foncier et de renvoyer les causes à ces offices pour qu'ils établissent des nouvelles décisions d'émoulements ad valorem, dont le montant soit proportionné à l'intérêt de la recourante à l'inscription des transferts de propriété.

6. Il sera statué sans frais, les autorités cantonales n'en payant pas (art. 47 al. 1 LPJA). La recourante, qui obtient gain de cause, a droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJA), qui doivent être définis en application de l'arrêté temporaire du Conseil d'Etat, du 22 décembre 2010, fixant les tarifs des frais, des émoulements de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative (ci-après : l'arrêté).

Me C. réclame des honoraires, frais et TVA compris pour chacune des deux causes de 4'035 francs, dont 3'750 francs au titre des honoraires. Eu égard au tarif horaire usuellement appliqué par la Cour de céans de l'ordre de 250 francs pour des litiges de cette nature et de cette complexité, il en résulte 15 heures d'activité par cause, soit 30 heures pour étudier deux dossiers qui ne se distinguaient que par le montant des factures et leur expéditeur, pour établir deux procurations identiques ou encore pour rédiger deux recours jumeaux, ce qui paraît déraisonnable. Tenant compte de ces circonstances, la Cour de céans considère que l'activité déployée dans le cadre de ces deux procédures de recours ne peut ainsi pas avoir excédé quelque 10 heures. L'indemnité de dépens sera donc fixée à 2'959 francs, débours (250 francs) et TVA à 7.6 % en 2010 (209 francs) compris.

Par ces motifs, LA Cour de droit public

1. Prononce la jonction des causes CDP.2010.359 et 360.

2. Admet les recours et annule les décisions du département des 3 et 6 septembre 2010, ainsi que celles des offices du registre foncier des 22 mars 2010 (arrondissement du Littoral et du Val-de-Travers) et 9 avril 2010 (arrondissement des Montagnes et du Val-de-Ruz).

3. Renvoie chacune des causes à l'office concerné pour nouvelle décision au sens des considérants.

4. Statue sans frais et ordonne la restitution à la recourante de ses avances de frais.

5. Alloue à la recourante une indemnité de dépens de 2'959 francs, frais et TVA compris, à la charge par moitié de chacun des offices du registre foncier.

Neuchâtel, le 16 mars 2012

1 Les cantons peuvent percevoir des émoluments pour les inscriptions au registre foncier et les travaux de mensuration qui s'y rattachent.

2 Aucun émolument n'est dû pour les inscriptions déterminées par des améliorations du sol ou par des échanges de terrains faits en vue d'arrondir une exploitation agricole.

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