

# **NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2010.118 vom 6. September 2010**

Ne Jurisprudence Adm, 2010-09-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_jurisprudence\\_adm\\_REC.2010.118](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_jurisprudence_adm_REC.2010.118)

FR: NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2010.118 du 6 septembre 2010

IT: NE\_JURISPRUDENCE\_ADM REC.2010.118 del 6 settembre 2010

## **Regeste**

L'émolument ad valorem perçu par le registre foncier lors d'un transfert d'immeubles dans le cadre d'une restructuration au sens de l'article 103 LFus n'est pas contraire à cette disposition, car il respecte les principes de l'équivalence et de la couverture des frais. En effet, l'article 103 LFus interdit la perception de droits de mutation mais réserve les émoluments pour les frais occasionnés. \_\_\_\_\_ Par arrêt du 16 mars 2012 (Réf.: [CDP.2010.359-DIV]), le Tribunal cantonal a admis le recours déposé contre la présente décision.

## **Volltext**

Arrêt du Tribunal cantonal

Arrêt du 16.03.2012 [CDP.2010.359-DIV]

A.

A.a.

En 2001, les quatorze coopératives régionales A. en Suisse ont fusionné en une seule coopérative devenue B. Genossenschaft. Toutes ces coopératives étant propriétaires d'immeubles, ces derniers ont été transférés préalablement à la fusion, sous forme de transfert d'entreprise, dans une société immobilière existante, C. Immobilien AG. C. Immobilien AG est ainsi devenue la filiale de B. Genossenschaft et détenait l'essentiel des immeubles qui appartenaient autrefois aux coopératives régionales.

A.b.

Par la suite, B. Genossenschaft a décidé de reprendre à son compte une partie des immeubles de C. Immobilien AG, sous la forme d'un transfert de patrimoine au sens des articles 69ss de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (loi sur la fusion, LFus).

B.

Le 24 décembre 2009, B. Genossenschaft (ci-après: la société, respectivement la recourante), par son notaire, a requis de l'office du registre foncier de l'arrondissement des Montagnes et du Val-de-Ruz (ci-après: l'office) l'inscription du transfert de patrimoine décrit ci-dessus pour douze immeubles dans le canton de Neuchâtel. Il s'agissait de la réquisition no 1355 pour un immeuble sis dans le district du Val-de-Ruz et de la réquisition no 1912 pour les onze autres sis dans le district de La Chaux-de-Fonds.

C.

Dans un courrier du 19 janvier 2010, la société a demandé confirmation au service cantonal des contributions, notamment, qu'aucun droit de mutation ne serait perçu en vertu de l'article 103 LFus et de l'article 8, alinéa 1, lettre h de la loi [cantonale] concernant la perception de droits de mutation sur les transferts immobiliers, du 20 novembre 1991.

Le service cantonal des contributions a donné son accord le 19 février 2010.

D.

Le 9 avril 2010, l'office a adressé au notaire de la société une facture d'émoluments valant décision d'un total de Fr. 60'924.-.

E.

Par mémoire du 14 avril 2010, la société a recouru contre cette décision, concluant à sa réévaluation. Le recourante a brièvement décrit les opérations de restructuration de son portefeuille immobilier, puis a indiqué qu'au sens de l'article 103 LFus, la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux était exclue en cas de restructuration au sens des articles 8, alinéa 3 et 24, alinéa 3 et 3quaterde la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), les émoluments couvrant les frais occasionnés étant réservés. En l'occurrence, le service cantonal des contributions avait confirmé qu'aucun droit de mutation ne serait perçu.

Or, pour la recourante, l'émolument litigieux ne correspondait plus aux principes de l'équivalence et de la couverture des frais. En effet, il avait un caractère d'impôt mixte car il se calculait plutôt sur la base de la valeur des immeubles transférés que sur la base des contre-prestations et des frais des autorités du registre foncier. L'émolument facturé faisait donc partie des impôts qui n'étaient pas admis en cas de transferts d'immeubles selon l'article 103 LFus.

F.

Le 4 mai 2010, la recourante s'est acquittée d'une avance de frais de Fr. 550.-.

G.

L'office a déposé ses observations le 27 mai 2010, concluant au rejet du recours. L'office a tout d'abord détaillé et chiffré toutes les opérations accomplies dans le cadre du transfert des immeubles. Puis l'office a indiqué que la facture contestée portait sur des émoluments du registre foncier, non sur des droits de mutation (impôts), et que les émoluments ad valorem étaient parfaitement admissibles pour des opérations de transferts immobiliers au registre foncier; de tels émoluments étaient d'ailleurs également prélevés lors de fusions dans de nombreux cantons.

L'office a encore précisé que ses émoluments n'avaient pas le caractère d'une "contribution mixte", considérée comme un impôt, dans la mesure où les frais de fonctionnement du service étaient juste couverts mais sans compter toutes les charges telles que loyers, téléphones, informatique, etc. L'office a finalement relevé que les opérations à effectuer en cas de fusions de sociétés étaient similaires à celles relatives à tous les transferts de propriété et prenaient le même temps, de sorte que le prélèvement d'émoluments identiques se justifiait également sous cet aspect.

H.

La recourante s'est déterminée le 14 juin 2010. Elle a confirmé sa position et répété qu'à son avis, l'émolument ad valorem prélevé par l'office dépassait nettement le cadre fixé par l'article 103 LFus pour les émoluments et constituait un impôt. Or, les transferts d'immeubles en étaient précisément exonérés par cette disposition.

Considérant en droit:

1.

Déposé dans les termes et délai légaux, le recours est recevable.

2.

2.1.

Au sens de l'article 954, alinéa 1 du code civil suisse (CC), du 10 décembre 1907, les cantons peuvent percevoir des émoluments pour les inscriptions au registre foncier et les travaux de mensuration qui s'y rattachent.

2.2.

Sur cette base, le canton de Neuchâtel a adopté le 25 janvier 1988 une loi concernant le tarif des émoluments du registre foncier. Selon l'article 2 de cette loi, les opérations et les services requis des autorités du registre foncier donnent lieu à la perception des émoluments fixés par la loi et par arrêté du Conseil d'Etat (al. 1). Les émoluments et les débours sont dus par le requérant (al. 2). Selon l'article 3, les émoluments perçus par les bureaux du registre foncier sont fixes et proportionnels. Ils sont arrondis au franc supérieur (al. 1). Le montant sur lequel est perçu l'émolument est arrondi à la tranche de Fr. 1'000.-- supérieure (al. 2). Si un acte entraîne plusieurs opérations soumises chacune à un émolument ou si un acte tombe sous le coup de plusieurs dispositions du tarif, il y a cumul des différents émoluments (al. 3). Enfin, selon l'article 4, le Conseil d'Etat est compétent pour arrêter les émoluments fixes.

L'article 9 de la loi prévoit des émoluments ad valorem pour toute une série d'opérations, telles que 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. L'émolument est calculé sur la valeur de l'immeuble, soit: 1,5% jusqu'à Fr. 800'000.-- et 0,8% sur l'excédent, mais au minimum Fr. 50.-- (al. 1 et 2). L'alinéa 5 précise qu'à défaut de prix de vente ou d'indication de valeur dans l'acte, le conservateur perçoit l'émolument en se fondant sur l'estimation cadastrale si la base de calcul prise en considération par le service des droits de mutation et du timbre pour la perception des lods n'est pas encore connue.

2.3

Sur la base de la loi précitée, le Conseil d'Etat a adopté le 16 février 2005 un arrêté concernant le tarif des émoluments fixes du registre foncier.

3.

3.1.

Il ressort de son mémoire du 14 avril 2010 et de sa détermination du 14 juin 2010 que la recourante conteste uniquement la composante "émoluments ad valorem" contenue dans la facture, soit les montants de Fr. 1'882.- pour le bien-fonds objet de la réquisition 1355 et de

Fr. 56'973.- pour les biens-fonds objet de la réquisition 1912. L'on relèvera à ce propos que ces deux montants ne figurent pas tels quels dans la facture litigieuse, parce qu'ils sont additionnés de certains émoluments fixes. La recourante estime que ces émoluments ad valorem ont un caractère d'impôt et contreviennent ainsi à l'article 103 LFus, qui exonère de tout droit de mutation les transferts d'immeubles dans le cadre de restructurations selon les articles 8, alinéa 3 et 24, alinéa 3 et 3quaterLHID.

### 3.2.

Parmi les contributions publiques, il faut distinguer entre les impôts, les contributions causales et les taxes d'orientation. 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. L'émolument représente la contrepartie de la fourniture d'un service par l'Etat ou de l'utilisation d'une infrastructure publique. Les différents types de contributions causales ont en commun d'obéir au principe de l'équivalence et au principe de la couverture des frais (ATF 135 I 130, consid. 2).

### 3.3.

Selon la jurisprudence (arrêt du TF 2P.44/2003 du 8 décembre 2003), le principe de la couverture des frais implique que le produit de l'émolument ne dépasse pas, ou seulement dans une mesure minimale, l'ensemble des coûts engendrés par la subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves.

### 3.4.

Quant au principe de l'équivalence, il suppose que le montant de chaque émolument soit en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et reste dans des limites raisonnables. La valeur de la prestation se mesure soit à son utilité pour le justiciable, soit à son coût par rapport à l'ensemble des dépenses de l'activité administrative en cause. Pour respecter le principe de l'équivalence, il faut que l'émolument soit raisonnablement proportionné à la prestation de l'administration, ce qui n'exclut pas une certaine schématisation. S'il n'est pas nécessaire que l'émolument corresponde exactement au coût de l'opération administrative visée, il doit toutefois être établi selon des critères objectifs et s'abstenir de créer des différences qui ne seraient pas justifiées par des motifs pertinents. Le taux de l'émolument ne doit notamment pas empêcher ou rendre difficile à l'excès l'utilisation de certaines institutions. Il y a lieu de prendre en compte l'avantage économique que représente l'opération pour les propriétaires et la responsabilité étatique liée à cette inscription. Le Tribunal fédéral admet en outre que les émoluments du registre foncier sont soumis à des fluctuations dues à la situation conjoncturelle, dont un canton peut tenir compte en fixant le montant des émoluments. Ainsi, seule la réalisation d'un bénéfice important et durable permet d'exiger qu'il repose sur une base légale spécifique différente de l'article 954 CC.

### 3.5.

La deuxième phrase de l'article 103 LFus réserve expressément la perception d'émoluments par le registre foncier en cas de fusion ou d'opération analogue. Par conséquent, les cantons prélevant ce type de taxes causales doivent respecter le principe de la proportionnalité afin que l'on ne se retrouve pas en présence d'un impôt occulte (Pietro Sansonetti, Droits de mutation: Délai d'adaptation, pratique et propositions de cantons, in ECS 2004 pp. 995ss).

4.

4.1.

En l'espèce, selon les comptes de l'Etat de Neuchâtel pour 2009, approuvés le 27 avril 2010 par le Grand Conseil et publiés sur le site internet de l'Etat, le total des charges pour le service de la géomatique et du registre foncier s'élevait à Fr. 6'693'921.21, le revenu des émoluments étant de Fr. 5'451'444.74. À titre de comparaison, les charges 2008 se montaient à Fr. 6'458'900.91 et le revenu des émoluments à Fr. 4'800'510.41. Il en résulte que le principe de la couverture des frais est respecté puisque le montant total des émoluments est inférieur à celui des charges.

4.2.

Quant au principe de l'équivalence, il faut relever qu'en reprenant à sa société immobilière-fille une partie des immeubles propriété de celle-ci, la recourante a pour but d'améliorer sa situation économique; en effet, l'opération inverse effectuée au cours de la dernière décennie n'avait eu que partiellement les avantages attendus, notamment fiscaux (cf. courrier du 19 janvier 2010 de la recourante au service cantonal des contributions). Or, l'estimation cadastrale des immeubles concernés par la facture litigieuse se monte au total à plus de 72 millions de francs, de sorte qu'au regard des avantages économiques que la recourante entend retirer avec cette opération de transfert, un émolument total (ad valorem + émoluments fixes) de Fr. 60'924.- paraît proportionné et donc respecte le principe de l'équivalence.

4.3.

Enfin, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de dire dans un cas soleurois qu'un émolument du registre foncier de 2,5% du montant de la cédule hypothécaire ne violait ni le principe de la couverture des frais, ni celui de l'équivalence (ATF 126 I 80, consid. 3b). À titre de comparaison encore, l'on relèvera que le canton de Vaud prélève pour toute inscription relative à la propriété 1.5% du prix ou de la valeur fixé dans l'acte, à défaut du montant de l'estimation fiscale, mais au maximum Fr. 50'000.-- (art. 2, al. 1, let. a du règlement vaudois fixant le tarif des émoluments du registre foncier, du 17 décembre 1993). À Genève, l'article 2, lettre a du règlement fixant le tarif des émoluments du registre foncier, du 7 septembre 1988, prévoit qu'il est perçu pour toute inscription relative à la propriété, sauf exceptions, 3% du prix fixé dans l'acte, ou à défaut, de la valeur vénale qui peut être conférée à l'objet de l'acte, ou, sinon, de l'estimation fiscale.

4.4.

En résumé, les émoluments facturés à la recourante pour l'inscription du transfert de douze immeubles respectent les principes de l'équivalence et de la couverture des frais, de sorte qu'ils constituent bien des émoluments et non des impôts. Partant, la décision attaquée ne viole pas l'article 103 LFus.

5.

En conclusion, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée.

6.

6.1.

Vu l'issue du recours, la recourante, qui succombe, supportera le paiement de frais de procédure, qui comprennent les émoluments et les débours (art. 47, al. 1 LPJA). En application de l'arrêté concernant le tarif des frais de procédure du 22 décembre 2009, l'émolument de décision est fixé compte tenu de la mise à contribution de l'autorité de recours, de l'importance de la cause et de ses difficultés (art. 11); en règle générale, il n'excède pas Fr. 6'000.-- (art. 14, al. 1). Quant aux débours, ils sont calculés forfaitairement à raison de 10% de l'émolument arrêté si celui-ci dépasse Fr. 400.-- (art. 35). En l'espèce, la cause n'a nécessité qu'un tour d'écritures et n'était pas particulièrement complexe en droit. Par ailleurs, une affaire identique, opposant la recourante à l'office du registre foncier de l'arrondissement du Littoral et du Val-de-Travers, a été tranchée par l'autorité de céans (REC.2010.97-RF). Il en sera tenu compte et les frais de la procédure sont réduits à Fr. 240.--, ce montant étant compensé par l'avance de frais versée le 4 mai 2010 et le solde de 310.-- est restitué à la recourante.

6.2.

Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 48 LPJA).

Par ces motifs, le conseiller d'Etat, chef du Département de la gestion du territoire, décide:

1. Le recours du 14 avril 2010 de B. Genossenschaft contre la décision du 9 avril 2010 de l'office du registre foncier de l'arrondissement des Montagnes et du Val-de-Ruz est rejeté;

2. Un émolument de Fr. 200.- et des frais s'élevant à Fr. 40.- sont mis à la charge de la recourante. Ils sont compensés par l'avance de frais versée le 4 mai 2010 et le solde de Fr. 310.- est restitué à la recourante;

3. Il n'est pas alloué de dépens.

Neuchâtel, le 6 septembre 2010

Claude Nicati

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