

# VS\_GERICHTE A1 13 339 vom 13. Februar 2014

VS Kantonsgericht, 2014-02-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_A1 13 339](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1_13_339)

FR: VS\_GERICHTE A1 13 339 du 13 février 2014

IT: VS\_GERICHTE A1 13 339 del 13 febbraio 2014

## Regeste

A1 13 339 ARRÊT DU 13 FÉVRIER 2014 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit public Composition : Jean-Pierre Zufferey, président ; Jean-Bernard Fournier et Thomas Brunner, juges ; Ferdinand Vanay, greffier en la cause X\_\_\_\_\_ SA, recourante, représentée par A\_\_\_\_\_ SA contre CONSEIL D'ETAT DU CANTON DU VALAIS, autorité attaquée (fusion de sociétés ; droits de mutation et émolument du registre foncier) recours de droit administratif contre la décision du 28 août 2013

## Erwägungen

### E. 1

Le recours est recevable (art. 72, 78 let. a, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1 let. a, 46 et 48 de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives – LPJA ; RS/VS 172.6).

### E. 1.00

Timbre santé – acte soumis à l'enregistrement 35.00 Timbre fixe – selon art. 15 3.00  
Timbre santé – acte sans valeur / sans enregistrement 3.00

Les articles 10 à 13 LT traitent du timbre proportionnel, l'article 12 lettre a LT soumettant à cet impôt notamment les actes ayant pour effet de transférer la propriété immobilière. Le montant de ce timbre proportionnel est fixé selon l'article 13 LT. Le timbre fixe est régi par les articles 14 à 18 LT, dont l'article 15 qui en fixe le montant à 3 fr. pour certains actes. Quant au timbre santé, il s'agit d'un droit spécial perçu afin d'alimenter le fonds cantonal pour la promotion de la santé et la prévention des maladies ; son montant est de 3 fr. pour les actes soumis à l'enregistrement sans valeur annoncée et de 35 fr. pour ceux dont la valeur dépasse 300 001 fr. (art. 1 de l'arrêté cantonal du

### E. 2

L'affaire concerne la perception de droits de timbre et d'un émolument par le registre foncier de K\_\_\_\_\_ à l'occasion de l'inscription d'un nouveau propriétaire d'immeubles suite à une fusion de sociétés par absorption. La recourante, société anonyme absorbante, conteste, d'une part, la perception des droits de timbre dans son principe et, d'autre part, le montant de l'émolument à verser pour l'inscription au registre foncier. 3.1 La loi sur les droits de mutation du 15 mars 2012 (LDM ; RS/VS 643.1) est entrée en vigueur le 1er janvier 2013, abrogeant la loi sur le timbre du 14 novembre 1953 (LT). Elle prévoit que les dispositions antérieures restent applicables aux enregistrements effectués avant son entrée en vigueur, la procédure étant toutefois régie dans tous les

- 5 - cas par les nouvelles dispositions (art. 38 LDM). En l'occurrence, les opérations litigieuses ont été faites avant le 1er janvier 2013 : les dispositions de la LT sont donc applicables quant au fond. 3.2 X\_\_\_\_\_ SA soutient que la fusion de sociétés n'a

entraîné aucun transfert de propriété immobilière et en déduit que la perception de droits de timbre n'est pas justifiée. De son côté, le Conseil d'Etat estime que ces droits ont été facturés à juste titre, sur la base de la LT et de l'arrêté cantonal fixant le barème du droit spécial perçu pour la promotion de la santé et la prévention des maladies du 7 octobre 2009. Il signale que, même si l'article 103 LFus exclut la perception de droits de mutation en cas de fusion de sociétés, il réserve toutefois expressément l'encaissement d'émoluments couvrant les frais occasionnés. 3.3 Selon la décision du registre foncier de K\_\_\_\_\_, les droits de timbre suivants ont été facturés à la recourante, pour un total de 42 francs : Timbre proportionnel – art. 12

#### **E. 7**

octobre 2009 ; art. 98 de la loi sur la santé du 14 février 2008 – RS/VS 800.1). 3.4 L'article 103 LFus exclut la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux en cas de restructuration au sens des articles 8 alinéa 3 et 24 alinéa 3 et 3quater de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ; RS 642.14), dispositions qui mentionnent expressément le cas de la fusion de sociétés. L'objectif de cette norme est d'assurer la neutralité fiscale

- 6 - de toutes les formes de restructuration prévues par la LFus qui visent à adapter les structures existantes de l'entreprise à un nouvel environnement économique et aux nouveaux besoins de la société. Cette norme fédérale est d'application directe ; autrement dit, elle ne nécessite aucune concrétisation par le droit cantonal. Entrée en vigueur le 1er juillet 2009 (art. 111 al. 3 LFus), elle fait depuis lors obstacle à l'application de règles cantonales plus restrictives (ATF 138 II 557 consid. 4.2 et 4.3 p. 559 s. ; R. Watter/N. P. Vogt/R. Tschäni/D. Daeniker [éd.], Basler Kommentar – Fusionsgesetz, nos 1 ss ad art. 103 ; H. Peter/R. Trigo Trindade [éd.], Commentaire LFus, nos 2 ss ad art. 103 ; M. Amstutz/R. Mabillard, Fusionsgesetz Kommentar, nos 1 ss ad art. 103 ; S. Oesterhelt, Umsetzung von Art. 103 FusG durch die kantonalen Gesetzgeber, in Revue fiscale 2010 p. 522 ss). Cette exonération prévue par le droit fédéral entre dans le cadre des exceptions définies à l'article 2 LT. Il n'est pas contesté qu'en l'espèce, la demande au registre foncier visait à faire inscrire le nom de X\_\_\_\_\_ SA, nouvelle propriétaire de biens immobiliers après que cette société en eut absorbé plusieurs autres qu'elle contrôlait. Selon l'article 103 LFus, cette opération est exonérée de droits de mutation cantonaux. Il est douteux que le timbre santé réglé par l'arrêté cantonal du 7 octobre 2009 puisse être considéré comme un droit de mutation au sens de l'article 103 LFus. Il s'agit en réalité d'un droit spécial qui frappe toute une série d'actes de l'administration, des amendes aux permis de conduire en passant par les naturalisations ou les décisions du Conseil d'Etat, par exemple (cf. art. 1 de l'arrêté pour une liste exhaustive). Certes, cet impôt d'affectation (X. Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd., n° 24 p. 10) prend ici une forme assimilable à celle d'un droit de mutation, compte tenu de sa perception concomitante à l'acte d'enregistrement au registre foncier auquel il se rapporte, mais il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas par nature un droit de mutation (BSGC d'octobre 2007 p. 353 ; BSGC de novembre 1995 p. 469). Partant, il n'entre pas dans le champ des exonérations que prévoit l'article 103 LFus. Le montant de cet impôt, à 38 fr., est en outre modeste, de sorte qu'on ne saurait sérieusement considérer que sa perception va à l'encontre du but poursuivi par cette norme fédérale. In casu, la restructuration de sociétés n'est ni mise en péril ni découragée par la perception du timbre santé. Il en va de même pour les 3 fr., respectivement 1 fr., perçus au titre du droit de timbre fixe et proportionnel. 3.5 Il s'ensuit que le Conseil d'Etat a confirmé à juste titre la légalité

de la perception des droits de timbre susmentionnés décidée par le SRFG, ce qui conduit à rejeter le recours sur ce point.

- 7 - 4.1 La recourante conteste aussi le montant de l'émolument facturé par le registre foncier pour les inscriptions en cause. Elle soutient que ce montant viole les principes de la couverture des frais et de l'équivalence. Selon la décision du registre foncier de K\_\_\_\_\_, un émolument de 3085 fr. a été facturé à X\_\_\_\_\_ SA comme suit :  
Transcription 3000.00 Modification 10.00 Extrait 60.00 Rejet 15.00

Le montant de 3000 fr. inscrit sous « Transcription » résulte de l'article 96 alinéa 1 chiffre I 1 lettre a OcRF, lequel fixe un taux de 2 % de la valeur cadastrale, tout en arrêtant un plafond à 3000 fr. Ce maximum est atteint en l'occurrence compte tenu de la valeur des biens transférés, qui totalise 3,4 millions de francs, somme obtenue en additionnant les valeurs cadastrales des parcelles nos xxx et xxx (bien-fonds et bâtiment) transférées à X\_\_\_\_\_ SA par les effets de la fusion, sans tenir compte en revanche de celles du troisième bien immobilier concerné (parcelle n° xxx), dès lors que celui-ci appartenait déjà à B\_\_\_\_\_ SA, ayant par la suite changé sa raison sociale en X\_\_\_\_\_ SA. 4.2 Parmi les contributions publiques, la jurisprudence et la doctrine distinguent entre les impôts, les contributions causales et les taxes d'orientation (ATF 135 I 130 consid. 2 p. 133 et les références citées ; X. Oberson, op. cit., n° 3 p. 4). Les contributions causales 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 (X. Oberson, op. cit., nos 7 ss p. 4 s.). Elles 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). 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 émolu-

- 8 - ments et les charges de préférence – 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 consid. 2 p. 133 et les références ; RVJ 2013 consid. 4.2.1 et 4.2.2 p. 20 et les références). L'émolument litigieux a été facturé par le registre foncier de K\_\_\_\_\_ sur la base de l'article 96 alinéa 1 ch. I 1 lettre a OcRF, disposition adoptée par le législateur valaisan en vertu de l'article 954 CC. Il n'est pas contesté qu'in casu, les deux principes qui viennent d'être cités doivent être respectés (cf. R. Watter/N. P. Vogt/R. Tschäni/D. Daeniker [éd.], op. cit., nos 35 ss ad art. 103 ; M. Amstutz/R. Mabillard, op. cit., nos 6 ss ad art. 103). D'autres juridictions cantonales ont d'ailleurs eu l'occasion de procéder à un examen de ce type, dans des circonstances similaires (cf. arrêt CDP.2010.359 du Tribunal cantonal neuchâtelois du 16 mars 2012 ; arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 4 mai 2012, publié in RFJ 2012/1 p. 71 ss ; arrêt FI.2013.0007 du Tribunal cantonal vaudois du 7 juin 2013). 4.3.1 La recourante soutient que le montant de l'émolument n'est pas conforme au principe de l'équivalence. Celui-ci suppose l'existence d'un rapport raisonnable entre le montant requis par l'administration et la valeur objective de la prestation qu'elle fournit, 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 (RVJ 2013 consid. 4.2.2 p. 20). L'intérêt individuel à l'inscription au registre foncier, difficile à déterminer concrètement, n'est en principe que théorique et correspond à tous les avantages liés à l'inscription des droits dans un tel registre, qu'ils soient liés à la publicité relative à une telle opération ou aux présomptions qui en sont déduites (art. 973 CC). Même si une telle inscription peut ne pas être une condition du transfert de propriété (art. 656 al. 2 CC ; principe relatif de l'inscription au registre foncier), elle demeure obligatoire pour pouvoir ultérieurement disposer des biens immobiliers, que ce soit dans le cadre d'une aliénation ou de l'inscription du droit réel limité. En outre, l'Etat engage sa responsabilité pour la tenue de ce registre (art. 955 CC). La jurisprudence a ainsi pu préciser que le respect de ce principe d'équivalence dépend, d'une part, de savoir si l'utilisation du droit réel concerné est rendue impossible ou compliquée exagérément ; d'autre part, il faut prendre en compte l'efficacité du service étatique, la responsabilité liée à l'activité de l'Etat, mais aussi la situation économique de l'administré et son

- 9 - intérêt à l'accomplissement de l'acte (ATF 126 I 180 consid. 3c/aa cité in arrêt du Tribunal fédéral 2C\_24/2012 du 12 avril 2012 consid. 5.2). 4.3.2 Un montant de 3085 fr. a été facturé à la recourante. Pour l'essentiel, il s'agit d'un émoluments de transcription au registre foncier que l'article 96 alinéa 1 chiffre I 1 lettre a OcRF fixe à un taux de 2 ‰ de la valeur cadastrale, mais qu'il plafonne à un maximum de 3000 fr. Il ne s'agit pas d'un montant particulièrement élevé au point qu'il violerait d'emblée et de manière manifeste le principe d'équivalence (cf. R. Watter/ N. P. Vogt/R. Tschäni/D. Daeniker [éd.], op. cit., nos 44 ss, spéc. n° 47, ad art. 103, où sont exposées les pratiques cantonales), à la différence d'émoluments fixés d'après un taux non plafonné et dont le montant peut être nettement plus important (cf. p. ex. plus de 200 000 fr. in ATF 130 III 225 consid. 2.4 et 2.5, traduit au JdT 2005 II p. 6 s. ; quelque 26 000 et 58 000 fr. in arrêt du Tribunal cantonal neuchâtelois précité, consid. 5b). Les juridictions des cantons de Vaud et de Fribourg ont eu à traiter la même problématique dans leurs arrêts précités, où étaient contestés des émoluments de montant comparable à celui de la cause. L'affaire fribourgeoise concernait un émoluments de 5000 fr. perçu pour le transfert de biens immobiliers d'une valeur de plus de 8 millions de francs, à la suite d'une fusion. La dernière instance de ce canton a jugé, sans minimiser l'importance et l'utilité générales des opérations du registre foncier, que ce montant n'était pas conforme au principe d'équivalence dans le cas particulier, où l'inscription était simplement fondée sur l'extrait certifié conforme du registre du commerce, ce qui permettait de relativiser l'importance du service rendu par le registre foncier. Elle n'a pas précisé à combien de francs cet émoluments devait être fixé pour respecter ledit principe (RFJ 2012 consid. 5 p. 81 s.). L'année suivante, le Tribunal cantonal vaudois a estimé qu'un émoluments de 2220 fr., facturé dans des circonstances similaires, ne heurtait pas le principe d'équivalence, compte tenu des vérifications à opérer par le conservateur du registre foncier et de l'intérêt que l'inscription revêtait pour le propriétaire. In casu, la Cour considère que l'émoluments de 3085 fr. ne contrevient pas à ce principe. La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle résume l'opération au registre foncier à « un simple changement de raison sociale ». En effet, compte tenu de la foi publique dont bénéficie le registre foncier, les inscriptions des transferts d'immeubles résultant de la fusion doivent être précédées de vérifications minutieuses. En outre, ces inscriptions revêtent une importance non négligeable pour la recourante, pour les raisons expliquées au considérant précédent et

même si la propriété économique des biens en question n'est, dans les faits, pas transférée. Enfin, la valeur de

- 10 - ces biens se monte à près de 3,4 millions de francs, somme qui fait apparaître le montant de l'émolument comme proportionné et raisonnable. Les arguments de X\_\_\_\_\_ SA sur ce point sont à rejeter. 4.4.1 La recourante invoque encore une violation du principe de la couverture des frais, qui implique que toutes les dépenses qui relèvent d'une branche administrative déterminée peuvent être couvertes au moyen des émoluments administratifs. Ceux que les cantons perçoivent 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. C'est donc en se référant aux charges et aux recettes d'émoluments du SRFG, entité administrative unique créée en 2006, que la question de la couverture des frais doit être examinée. 4.4.2 Le SRFG a versé au dossier des documents indiquant les montants des émoluments du registre foncier et de ses frais de fonctionnement entre 2010 et 2013. Certaines de ces données et d'autres remontant jusqu'à l'année 2005 ressortent des comptes de l'Etat du Valais disponibles sur internet ([www.vs.ch](http://www.vs.ch) > Etats financiers du canton > Comptes, dernière consultation le 29 janvier 2014). Il en ressort qu'entre 2006 et 2011, les charges de fonctionnement du SRFG étaient inférieures, généralement de 6 à 7 millions de francs, au montant des contributions perçues. En 2012, la situation s'est cependant inversée, tendance que confirment les comptes annuels provisoires au 31 octobre 2013. Ceci s'explique de plusieurs manières. D'une part, les charges ont notablement augmenté depuis l'année 2011, en particulier en raison de la mise en œuvre du projet RF 2020 visant à moderniser le registre foncier valaisan. Près de 2,3 millions de francs ont été investis en 2011 à cette fin ; en 2012, ce sont plus de 3,1 millions de francs qui ont ainsi été utilisés. D'autre part, si l'année 2011 notamment a permis la perception d'un montant élevé de contributions, cela était dû à une conjoncture particulière qui n'a plus cours (cf. détermination du chef du SRFG du 27 novembre 2012). Les comptes 2012 et ceux provisoires de 2013 reflètent cette baisse des recettes d'émoluments. 4.4.3 La jurisprudence a précisé que, dans le calcul des charges à prendre en considération, devaient être non seulement inclus les dépenses ordinaires de la branche concernée de l'administration, mais aussi les provisions, les amortissements et les réserves, dans une mesure raisonnable (ATF 126 I 180 consid. 3a/aa p. 188). L'examen de la conformité de l'émolument perçu par rapport au principe de la couverture des frais ne doit pas se faire sans tenir compte de cet aspect prospectif. Or, même si les comptes de l'Etat du Valais montrent que l'excédent de recettes d'émoluments du

- 11 - SRFG par rapport à ses charges de fonctionnement représentait encore plusieurs millions de francs en 2010, à l'époque où le montant de l'émolument litigieux a été fixé, il faut souligner, d'une part, que ce résultat ne prend en compte aucune provision ou réserve et, d'autre part, que les bases du projet RF 2020 étaient déjà jetées à ce moment-là (cf. détermination du chef du SRFG du 27 novembre 2012 p. 2 et débats sur le crédit d'engagement voté le 18 juin 2010 in BSGC de juin 2010 p. 279 et 999 ss). Une augmentation notable et durable des charges de fonctionnement du service était ainsi prévisible, ce dont il convenait de tenir compte. Cela permettait de relativiser le montant de l'excédent de recettes d'émoluments constaté qui, en réalité, devait être mis en rapport avec les investissements importants décidés pour la modernisation du registre foncier. La tendance à l'équilibre des comptes s'est d'ailleurs confirmée depuis 2012, avec au surplus des recettes d'émoluments à la baisse par rapport aux années précédentes. Attendu ce qui

précède, l'émolument de 3085 fr. facturé par le registre foncier de K\_\_\_\_\_ au bénéficiaire de l'inscription, qui ne doit pas être apprécié au vu de l'état des comptes de la seule année en cause, est conforme au principe de la couverture des frais. 5.1 Le recours est rejeté (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). 5.2 Vu l'issue du litige, les frais de la cause sont mis à la charge de la recourante (art. 89 al. 1 LPJA). Compte tenu des critères d'appréciation et des limites des articles 13 alinéa 1 et 25 de la loi du 11 février 2009 fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives (LTar ; RS/VS 173.8), l'émolument de justice est fixé à 1000 fr., débours compris (art. 11 LTar).

Prononce

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