

# **VS\_GERICHTE A1 19 188 vom 7. Juli 2020**

VS Kantonsgericht, 2020-07-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_A1 19 188](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1_19_188)

FR: VS\_GERICHTE A1 19 188 du 7 juillet 2020

IT: VS\_GERICHTE A1 19 188 del 7 luglio 2020

## **Regeste**

A1 19 188 ARRÊT DU 7 JUILLET 2020 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit public  
Composition : Christophe Joris, président ; Jean-Bernard Fournier et Thomas Brunner,  
juges en la cause X \_\_\_\_\_ S.A., représentée par Me M \_\_\_\_\_, contre CONSEIL  
D'ÉTAT DU VALAIS, autorité attaquée (droit de mutation) recours de droit administratif  
contre la décision du 28 août 2019

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le recours du 30 septembre 2019, interjeté en temps utile et dans les formes voulues par une société spécialement touchée par une décision du Conseil d'Etat confirmant un assujettissement aux droits de mutations, est recevable (art. 72, 78 let. a, 80 al. 1 let. a et b, 44 al. 1 let. a et 46 de la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives – LPJA ; RS/VS 172.6).

### **E. 2**

A titre de moyens de preuve, la recourante a sollicité son interrogatoire, l'audition de M \_\_\_\_\_ et de G \_\_\_\_\_ ainsi que l'édition par le RF de C \_\_\_\_\_ de son dossier.

- 8 -

### **E. 2.1**

La procédure administrative est en principe écrite et le recourant n'a pas le droit inconditionnel à faire valoir son point de vue par oral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 3.3; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2e éd. 2018, n. 1537 et 1539 p. 522), ni à obtenir l'audition de témoins (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1). L'autorité peut ainsi mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1).

### **E. 2.2**

En l'occurrence, s'agissant de la requête de la recourante tendant à procéder à son interrogatoire - en réalité celui de ses organes -, l'intéressée a eu à maintes reprises la possibilité d'exposer son point de vue par écrit, en particulier dans son recours administratif du 25 septembre 2017, dans son recours de droit administratif du 30 septembre 2019 ainsi que dans sa détermination du 5 novembre 2019. Procéder à l'interrogatoire de ses organes est donc superflu. Quant aux deux témoins (le notaire et la Substitut-juriste auprès du SRFG), leur audition n'est pas essentielle pour le fond de la cause. En effet, M \_\_\_\_\_,

qui est également l'avocat de la recourante, s'est exprimé par la voie des écritures précitées et le dossier du RF contient les deux actes qu'il a instrumentés ainsi que les échanges de mails intervenus entre G \_\_\_\_\_ et lui. Cette dernière a de plus exprimé son opinion dans sa détermination du 13 décembre 2017. Partant, ces différents moyens de preuve sont rejetés. Pour le reste, le dossier complet du RF a été versé en cause le 13 décembre 2017 de sorte que, sur ce point, la requête du recourant est satisfaite.

### **E. 3**

Dans un premier grief, la recourante invoque une mauvaise application de l'article 8 al. 1 let. a LDM.

#### **E. 3.1**

Cette disposition prévoit que sont soumis à l'impôt les actes de constitution, de transformation et d'augmentation d'un droit de gage immobilier ainsi que le remplacement de l'objet du gage. 3.2.1 En l'occurrence, les instructions adressées par la BCV au notaire le 20 juin 2017 étaient parfaitement claires (cf. indications figurant dans l'encart rectangulaire de la 1ère page de la lettre de la BCV): constituer un acte constitutif d'une cédula hypothécaire de registre sur « Parcelle(s) yy1, DDP (yy2), Parcelle de base yy3, Montant nominal CHF 2'800'000.00, Rang antérieur CHF 1'800'000.00 ». En 2ème page de son courrier, la BCV a ajouté : « Merci également d'effectuer une extension de gage de la cédula

- 9 - existante de CHF 1'800'000.- actuellement en 1er rang de la parcelle no yy1 et nous attester que la cédula sera bien étendue sur les parcelles mentionnées ci-dessus. La cédula doit être étendue sur le DDP no (yy2), parcelle de base no yy3». Or, le notaire a, le 21 juin 2017, instrumenté un « acte constitutif d'un droit de gage immobilier - cédula hypothécaire de registre » qui a, d'une part (chapitre A) étendu le gage de la cédula hypothécaire de registre de 1'800'000 fr. inscrite au RF sur le DDP n° (yy2), d'autre part (chapitre B) constitué un gage immobilier sous forme de cédula hypothécaire de registre au capital de 2'800'000 fr. grevant ce même DDP. Une facture (de 8'398 fr. 80, VISA xxx) a été établie par le RF le 28 juin 2017. Après avoir transmis l'acte du 21 juin 2017 à la BCV (créancier hypothécaire), cette dernière a fait remarquer à l'officier public que la parcelle n° yy1 n'avait pas été grevée, contrairement à ses instructions du 20. Le notaire a alors, le 17 août 2017, instrumenté un acte intitulé « avenant à l'acte constitutif d'un droit de gage immobilier - cédula hypothécaire de registre » pour « étendre le gage de la cédula hypothécaire de registre de Fr. 2'800'000.- (deux millions huit cent mille francs) inscrire au Registre Foncier de C \_\_\_\_\_ s/PJ No 2017 xxx sur l'immeuble suivant : la parcelle No yy1, plan No xx1, sise au lieu dit « Z \_\_\_\_\_ », 12'238 m2, bâtiment industriel 660, 1'282 m2, bâtiment industriel 658, 1'422 m2, autre bâtiment 662, 86 m2, jardin, 1'788 m2, autre revêtement dur, 7'631 m2, pré, champ, 29 m2, couvert indépendant 1 : 24 m2, couvert indépendant 2 : 37 m2, Fr. 2'498'071.-, Fr. 141'720.-». Une nouvelle facture (de 8'275 fr. 30, VISA xxx) a été établie par le RF le 18 août 2017. Par appel téléphonique du 23 août 2017, le notaire a fait savoir à G \_\_\_\_\_ que l'acte du 17 août 2017 résultait d'un oubli initial, de sorte qu'il devait être fiscalement exonéré. Les deux personnes précitées ont ensuite échangé, entre les 23 et 29 août 2017, plusieurs mails, la Substitut-juriste refusant cette exonération des droits. Le notaire a ainsi payé la facture litigieuse. 3.2.2 La recourante soutient que l'oubli de son notaire a conduit à l'instrumentation de l'acte du 17 août 2017, lequel doit être considéré comme une simple extension du gage, d'où une exonération des

droits de mutation. Le Conseil d'Etat, tout comme l'Office juridique du SRFG, considèrent pour leur part que l'acte du 17 août 2017 entraîne un remplacement du gage donnant lieu à nouvelle taxation. Cette dernière position ne peut être suivie. Il faut en premier lieu relever que M \_\_\_\_\_ a intitulé l'acte du 17 août 2017 « avenant à l'acte constitutif d'un droit de gage immobilier - cédule hypothécaire de registre », ce qui démontre bien que dans son esprit, l'acte en question consistait en un acte rectificatif destiné à parfaitement se conformer aux instructions du créancier

- 10 - hypothécaire du 20 juin 2017. Ensuite, les deux actes des 21 juin et 17 août 2017 ont été établis sur la base des mêmes instructions, à savoir de celles contenues dans l'unique lettre de la BCV du 20 juin 2017. Enfin - et surtout -, le Conseil d'Etat et l'Office juridique du SRFG confèrent à la directive du 5 décembre 2012 une portée qu'elle n'a pas. En effet, si le passage cité par ces autorités (p. 5 ad art. 8 LDM) indique bien « La raison pour laquelle le remplacement de l'objet du gage a été introduit par la loi vient de l'arrêt du Tribunal fédéral du 28.08.1991 (B. c/ Registre foncier de C \_\_\_\_\_ ; ATF 2P.335/1990) : changement de l'objet du gage à la fin d'une promotion pour un emploi dans une nouvelle promotion », il ressort d'une lecture attentive de cet arrêt, d'une part que son état de fait (deux emprunts en compte courant contractés le 13 juillet 1984 auprès de la BCV et garantis par deux hypothèques grevant une parcelle unique [consid. A] puis, suite à une division de l'immeuble grevé en parts de PPE ayant fait l'objet d'aliénations successives, radiation de l'hypothèque grevant chaque PPE au fur et à mesure des ventes et instrumentation, les 31 août et 9 novembre 1987, de deux actes pour procéder à la radiation de l'hypothèque grevant les dernières quotes-parts de PPE issues de la parcelle primitive ainsi que l'inscription de deux hypothèques complémentaires en garantie des emprunts du 13 juillet 1984, d'où perception d'un droit de timbre [consid. B]) diffère sensiblement du nôtre, d'autre part que cet arrêt ne souffle pas mot d'une distinction entre les notions de « extension de gage » et de « remplacement de l'objet du gage ». Le Tribunal fédéral a simplement exposé qu'au regard de l'état de fait qui lui était soumis, l'article 11 let. a ligne 9 LT (qui prévoyait qu'étaient soumis au droit de timbre « les crédits en compte courant et les actes constitutifs d'hypothèque, de nantissement, de cautionnement, lorsque la créance ou l'objet à garantir n'ont pas acquitté le timbre proportionnel ») avait été interprété de manière soutenable par le RF de C \_\_\_\_\_ car « le recourant a procédé à la radiation complète des hypothèques grevant la parcelle primitive pour leur substituer une nouvelle hypothèque portant sur un autre immeuble, tout en réutilisant simultanément son crédit en compte courant » (consid. 3b). De même, les travaux parlementaires (cf. BSGC 2012, Vol. 1/1-2, p. 50 ss, 230 ss et 250 ss) relatifs à l'adoption de la LDM n'ont jamais fait état d'une discussion portant sur « la différence à faire entre l'extension de gage et le remplacement de l'objet du gage ». Dans le cas qui nous occupe, X \_\_\_\_\_ SA a obtenu de la BCV un prêt pour pouvoir réaliser une seule et même promotion et les objets qui devaient être gagés (DDP yy2 et parcelle n° yy1) étaient clairement indiqués dans les instructions claires données le 20 juin 2017. Rendu attentif à un oubli de parcelle par la BCV, le notaire a, le

- 11 - 17 août 2017, instrumenté un avenant complétant l'acte du 21 juin 2017. On a donc pas affaire, comme dans l'arrêt 2P.335/1990, à la radiation d'une hypothèque pour constitution de deux nouvelles hypothèques portant sur des immeubles différents, ni à la conversion d'une OHP en une cédule (soit à un « remplacement de l'objet du gage » ; cf. jugement rendu le 30 novembre 2005 par la Commission de recours en matière administrative du canton de St-Gall publié in GVP 2005 No. 53 p. 231 ss consid. 3c/cc). Au

contraire, il s'agit bien, comme le soutient la recourante, d'une simple extension du gage, expression d'ailleurs reprise par le RF dans sa facture litigieuse du 18 août 2017, de sorte que l'article 8 al. 1 let. a LDM ne trouve effectivement pas application pour l'acte du 17 août 2017. Il faut d'ailleurs relever que cette disposition ne parle pas de l'hypothèse de « l'extension du gage » et ne souffre d'aucune interprétation. De plus, le commentaire de la directive du 5 décembre 2012 (cf. dernier § relatif à l'article 8 LDM) selon lequel « Si l'immeuble entrant en plus dans la garantie du gage dépasse la moitié de la valeur cadastrale de l'objet primitif, l'impôt sur le gage est alors prélevé sur le montant total », ne correspond pas au texte clair de l'article 8 LDM.

#### **E. 4**

Les considérations qui précèdent conduisent à l'admission du recours et dispensent la Cour d'examiner le second grief de la violation « du principe de la bonne foi et de l'équité ». La décision du Conseil d'Etat du 28 août 2019 est donc annulée (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA), ce qui entraîne de facto l'annulation de la facture litigieuse du RF du 18 août 2017 (facture de 8275 fr. 30, VISA xxx) et le remboursement au notaire du montant objet de cette facture.

#### **E. 5**

Le sort du litige commande de ne pas percevoir de frais (art. 89 al. 1 a contrario et 4 LPJA). La recourante, qui obtient gain de cause et a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens (art. 91 al. 1 LPJA) pour les deux procédures.

Sur le vu du travail réalisé devant ces deux instances de recours par son avocat, qui a consisté principalement en la rédaction du recours administratif du 25 septembre 2017, du recours de droit administratif du 30 septembre 2019 ainsi que des brèves déterminations des 5 janvier 2018 et 5 novembre 2019, ses dépens sont fixés, en l'absence de décompte, à 2'500 fr. (débours et TVA compris ; cf. art. 4 al. 3, 27 al. 1, 37 al. 2 et 39 de la loi fixant le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives du 11 février 2009 [LTar ; RS/VS 173.8]). L'Etat du Valais versera donc ce montant à X \_\_\_\_\_ SA (art. 91 al. 1 et 2 LPJA).

- 12 -