



604 2010-167

Arrêt du 4 mai 2012

COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Assesseurs : Michael Hank, Berthold Buchs,
 Albert Nussbaumer, Jean-Marc Vionnet
 Greffière-rapporteuse : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **A. _____ SA, recourante**, représentée par la fiduciaire BDO SA

contre

CONSERVATEUR DU REGISTRE FONCIER DE LA GRUYÈRE, autorité intimée

OBJET Emoluments administratifs; inscription au registre foncier d'un transfert suite à une fusion; exonération; principes de la couverture des frais et de l'équivalence
Recours du 23 décembre 2010 contre la décision sur réclamation du 1^{er} décembre 2010

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Par contrat de fusion (par absorption) du 9 décembre 2009, la société B._____ SA a repris les actifs de trois sociétés ayant leur siège dans le canton de Fribourg, et notamment leurs immeubles articles ccc et ddd du registre foncier de E._____ ainsi que fff du registre foncier de G._____. L'annonce parue dans la Feuille officielle suisse du commerce est la suivante :

"B._____ S.A., l'acquisition, la construction, l'exploitation, la reconstruction ou la vente d'immeubles ou de terrains en bloc, etc..

Fusion: reprise des actifs et passifs de H._____ S.A. selon contrat de fusion du 09.12.2009 et bilan au 30.06.2009, présentant des actifs de CHF 6'271'149.08, des passifs envers les tiers de CHF 5'542'573.35, soit un actif net de CHF 728'575.73. La totalité du capital-actions des deux sociétés étant détenue par le même actionnaire, la fusion ne donne pas lieu à une augmentation du capital, ni à une attribution d'actions.

Fusion: reprise des actifs et passifs de I._____ S. A. selon contrat de fusion du 09. 12.2009 et bilan au 30.06.2009, présentant des actifs de CHF 6'896'576.80, des passifs envers les tiers de CHF 6'402'925.80, soit un actif net de CHF 493'651.-. La totalité du capital-actions des deux sociétés étant détenue par le même actionnaire, la fusion ne donne pas lieu à une augmentation du capital, ni à une attribution d'actions.

Fusion: reprise des actifs et passifs de J._____ S.A. selon contrat de fusion du 09.12.2009 et bilan au 30.06.2009, présentant des actifs de CHF 4'554'236.04, des passifs envers les tiers de CHF 3'766'549.06, soit un actif net de CHF 787'686.98. La totalité du capital-actions de toutes les sociétés fusionnantes étant détenue par le même actionnaire, la fusion ne donne pas lieu à une augmentation du capital, ni à une attribution d'actions."

Le 10 mars 2010, B._____ SA a changé sa raison sociale en A._____ SA et a transféré son siège le même jour de E._____ à K._____.

B. En date du 20 avril 2010, la fiduciaire de la société A._____ SA a requis du Conservateur du registre foncier de la Gruyère qu'il inscrive dite société en tant que propriétaire de l'immeuble article fff du registre foncier de G._____, ce à quoi il a procédé le 21 avril 2010.

Le 11 octobre 2010, le Conservateur du Registre foncier du district de la Gruyère a facturé à la société A._____ SA un montant de 5'100 francs au titre d'émoluments fixes et proportionnels. Le bordereau se présente de la manière suivante:

NATURE DE L'ACTE ET PARTIES CONTRACTANTES	BASE DE CALCUL	TAUX	MONTANT
ART DER URKUNDE UND VERTRAGSPARTEIEN	BERECHNUNGSGRUNDLAGE	SATZ	BETRAG
PIECE JUSTIFICATIVE/BELEG: III			
Inscription de la fusion entre la J. _____ SA et la société B. _____ SA sur l'immeuble n° fff de G. _____			
Emoluments fixes			50.00
Emoluments proportionnels	8'831'000.00		5'000.00
	200'000.00	0.15%	300.00
	4'700'000.00	0.10%	4'700.00
	3'931'000.00	Non soumis / Befreit	
PIECE JUSTIFICATIVE/BELEG: 2339			
Modification de la raison sociale de B. _____ SA en A. _____ SA sur l'immeuble n° fff de G. _____			
Emoluments fixes			50.00
TOTAL CHF			5'100.00

C. Le 8 novembre 2010, la société A. _____ SA a formé réclamation à l'encontre de la facture précitée par l'intermédiaire de sa fiduciaire pour les motifs suivants :

"Les actionnaires des 4 sociétés ayant fusionné sont identiques, soit les détenteurs des parts du fonds de placement A. _____. La fusion a été ainsi conclue en la forme simplifiée (art. 23 al. 1 lit. b LFus), de telle sorte qu'aucun contrat en la forme authentique n'a été conclu (art. 24 al. 1 LFus). L'opération réalisée l'a été en neutralité fiscale, conformément aux dispositions légales applicables. Ainsi, les droits de mutation n'ont notamment pas été perçus (art. 103 LFus). L'inscription de la société A. _____ SA comme propriétaire d'un immeuble sis à G. _____ est requise en application de l'art. 104 LFus. Il s'agit d'une inscription au registre foncier purement déclarative et non constitutive, la fusion ayant produit ses effets au moment de l'inscription au registre du commerce (art. 22 LFus). Le seul justificatif requis pour cette inscription au registre foncier est l'extrait certifié conforme du registre du commerce du sujet reprenant (art. 18 a al. 1 lit. a ORF). Pour toutes ces raisons, la fusion précitée ne constitue pas un transfert, en ce sens qu'au terme de la fusion, ce sont toujours les mêmes personnes qui détiennent, indirectement, les mêmes immeubles. Pour ces raisons, l'art. 76 al. 1 lit. a ch. 1 de la Loi sur le registre foncier (RSF 214.5.1) ne peut s'appliquer en l'espèce, de telle sorte que des émoluments proportionnels sur la valeur des immeubles ou sur toute autre valeur ne sauraient être perçus. Au contraire, seuls des émoluments fixes peuvent être perçus. Pour le surplus, nous sommes d'avis qu'appliquer les dispositions légales retenues par le Registre foncier de la Gruyère pour fonder sa décision du 11 octobre 2010 reviendrait à violer les principes de couverture des frais et d'équivalence".

Par décision du 1^{er} décembre 2010, le Conservateur du Registre foncier de la Gruyère a rejeté la réclamation précitée. Il a considéré en substance que le contrat de fusion, qu'il ait lieu selon la procédure ordinaire ou simplifiée, doit revêtir la forme écrite en vertu de l'art. 12 LFus, et cela indépendamment du fait que la fusion puisse avoir pour effet de transférer des immeubles. Il a rappelé qu'en vertu de l'art. 18a al. 1 let. a ORF (dans sa version applicable en 2010 et remplacé depuis le 1^{er} janvier 2012 par l'art. 66), si l'acquisition de la propriété intervient du fait de circonstances relevant de la LFus, le justificatif pour le transfert de la propriété est constitué par un extrait certifié conforme

du registre du commerce du sujet reprenant, et que l'art. 103 2^{ème} phr. LFus réserve expressément les émoluments couvrant les frais occasionnés, alors que l'opération peut être exonérée des droits de mutation, ce qui est le cas en l'espèce. Il a également observé que l'art. 76 al. 1 let. a LRF prévoit expressément la perception d'émoluments proportionnels en cas de transfert de propriété résultant d'une fusion de société (donné même à titre d'exemple) et qu'en cas de transfert de propriété, il est perçu des émoluments fixes (art. 78 LRF) d'inscription dans le registre foncier et des émoluments proportionnels. Après avoir constaté que les émoluments proportionnels avaient été payés pour un cas similaire selon les renseignements du registre foncier de la Sarine, et que les émoluments fixes de deux fois 50 francs devaient être arrêtés à deux fois 100 francs en vertu de l'art. 2 pt. 5a de l'ordonnance du 29 avril 2002 fixant les émoluments du registre foncier, il a rejeté la réclamation et augmenté le montant facturé par bordereau de taxation n° mmm du 11 octobre 2010 en le portant de 5'100 francs à 5'200 francs.

D. Le 23 décembre 2010, la société A. _____ SA, toujours représentée par sa fiduciaire, a interjeté recours en concluant au seul prélèvement d'émoluments fixes, l'émolument dû sur la modification de la raison sociale étant prélevé en application de l'art. 2 ch. 6 de l'ordonnance fixant les émoluments du registre foncier ainsi qu'à l'octroi d'une équitable indemnité de partie.

Elle invoque une violation d'une part, de l'art. 103 LFus, et d'autre part, des principes de la couverture des frais et d'équivalence. Elle fait tout d'abord valoir que les actionnaires des quatre sociétés ayant fusionné – soit les détenteurs des parts du fonds de placement A. _____ - sont identiques, que la fusion a été ainsi conclue en la forme simplifiée (art. 23 al. 1 lit. b LFus) de telle sorte qu'aucun contrat en la forme authentique n'a été conclu (art. 24 al. 1 LFus). Elle précise que l'opération réalisée l'a été en neutralité fiscale, conformément aux dispositions légales applicables si bien que les droits de mutation n'ont notamment pas été perçus (art. 103 LFus), que l'inscription de la société A. _____ SA comme propriétaire d'un immeuble sis à G. _____, requise en application de l'art. 104 LFus, est une inscription purement déclarative et non constitutive, la fusion ayant produit ses effets au moment de l'inscription au registre du commerce (art. 22 LFus) et que le seul justificatif requis pour cette inscription au registre foncier est l'extrait certifié conforme du registre du commerce du sujet reprenant (art. 18a al. 1 lit. a ORF). La recourante se fonde sur ce qui précède pour soutenir que la fusion à laquelle elle a procédé ne constitue pas un transfert, en ce sens que ce sont toujours les mêmes personnes qui détiennent indirectement les mêmes immeubles au terme de la fusion, et que l'art. 76 al. 1 let. a ch. 1 de la Loi sur le registre foncier ne peut donc pas lui être appliqué quant bien même cette disposition mentionne à titre d'exemple la fusion de sociétés. Elle est dès lors d'avis que des émoluments proportionnels sur la valeur des immeubles ou sur toute autre valeur ne sauraient être perçus, au contraire des émoluments fixes qui, seuls, peuvent être perçus.

Dans une conclusion subsidiaire - au cas où la fusion concernée devait être considérée comme un transfert donnant lieu à perception d'émolument du registre foncier - elle fait valoir que l'art. 103 LFus réserve uniquement les émoluments couvrant les frais occasionnés, ce qui suppose que les principes de la couverture des frais et d'équivalence doivent être respectés. Or, dans la mesure où l'opération à accomplir pour le registre foncier se base sur la seule remise d'un extrait certifié conforme du registre du commerce du sujet reprenant (art. 18a al. 1 lit. a ORF), elle estime que la perception d'un émolument proportionnel de 5'000 francs viole le principe de la couverture des frais. De même, dans la mesure où le montant précité de 5'000 francs n'est pas en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie, puisqu'il correspond en fait à une

inscription au registre foncier suite à un simple changement de raison sociale, sa perception viole le principe d'équivalence.

L'avance de frais fixée à 250 francs par ordonnance du 27 décembre 2010, a été déposée dans le délai imparti.

Le 25 février 2011, le Conservateur du Registre foncier de la Gruyère a indiqué n'avoir aucune observation à formuler sur le recours.

Une copie de ce courrier a été transmis pour information à la société recourante le 28 février 2011.

e n d r o i t

1. a) Selon l'art. 82 LRF, les décisions prises sur réclamation sont sujettes à recours au Tribunal cantonal.

b) Le recours du 23 décembre 2010 contre la décision sur réclamation du 1^{er} décembre 2010 a été interjeté dans le délai légal et les formes prescrites (art. 79 à 81 CPJA). Partant, il est recevable.

2. a) Selon l'art. 954 du Code civil (CC; RS 210), les cantons peuvent percevoir des émoluments pour les inscriptions au registre foncier et les travaux de mensuration qui s'y rattachent. En droit cantonal fribourgeois, la loi sur le registre foncier du 28 février 1986 (LRF; RSF 214.5.1, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 ici applicable) prescrit ce qui suit :

"Art. 76 1. Montants

a) Emoluments proportionnels

aa) Cas

¹ Des émoluments proportionnels sont perçus

a) en cas de transfert de propriété

1. entre vifs (vente, échange, donation, abandon de biens, partage, fusion de sociétés, etc.), ou

2. pour cause de mort, à titre de legs;

b) en cas de constitution de gage.

² L'acquisition de droits réels à titre d'héritier ou d'héritière ou d'usufruitier ou usufruitière successorale, de même que les rectifications de titulature (changement de nom par suite de mariage, changement de raison sociale, etc.) ne donnent pas lieu à la perception d'émoluments proportionnels.

Art. 77 bb) Calcul

¹ Les émoluments proportionnels sont calculés

a) pour les transferts de propriété : sur le prix ou, à défaut de prix, sur la valeur des immeubles exprimée dans l'acte, mais, au minimum, sur la valeur fiscale ; et

b) pour les droits de gage : sur le montant garanti par le gage.

² Ils sont fixés

a) pour la valeur jusqu'à 200 000 francs : à 1,5‰, et

b) pour la valeur supérieure à 200 000 francs : à 1‰.

³ Les montants sur lesquels les émoluments proportionnels sont perçus sont arrondis au millier de francs supérieur.

⁴ En cas d'échange, il est perçu un émolument unique calculé sur l'immeuble échangé dont la valeur ou, subsidiairement, la valeur fiscale, est la plus élevée.

⁵ Pour chaque cas soumis à prélèvement, le montant ne dépassera pas le maximum fixé par le Conseil d'Etat conformément au principe de la proportionnalité.

⁶ Le service chargé de l'administration des impôts directs¹⁾ communique sur demande les éléments nécessaires au calcul des émoluments. Ces données peuvent être rendues accessibles au moyen d'une procédure d'appel électronique.

¹⁾ Actuellement : Service cantonal des contributions.

Art. 78 b) Emoluments fixes

¹ Des émoluments fixes sont perçus pour les opérations au registre foncier, même dans les cas où un émolument proportionnel est dû.

² "...".

Le règlement du 9 décembre 1986 d'exécution de la loi sur le registre foncier (RSF 214.5.11) prévoit, quant à lui, que :

"Emoluments

Art. 72a

Pour chaque cas soumis au prélèvement de l'émolument proportionnel, le montant ne dépassera pas 5'000 francs".

b) Dans un arrêt du 13 décembre 1996, la Cour fiscale avait déjà jugé, en se référant au Message du 2 juillet 1985 accompagnant le projet de loi sur le registre foncier ainsi qu'aux délibérations du Grand Conseil sur cet objet, que les émoluments perçus pour les inscriptions au registre foncier sont des émoluments administratifs proprement dits destinés à couvrir les frais de fonctionnement du service (ATA 4F 95 159 publié in RFJ 1996 p. 420 ss ainsi que RF 1997 p. 552 ss, consid. 2 et références citées).

Le 7 octobre 2003 le législateur a modifié l'art. 77 LRF en y introduisant une référence au principe de la proportionnalité et en fixant une limite au prélèvement des émoluments. Le Message n° 62 du 16 avril 2003 du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur le registre foncier précise ainsi que : *"La disposition actuelle pourrait laisser penser que les émoluments proportionnels ne sont pas limités. Tel n'est pas le cas en raison du fait qu'il s'agit de véritables émoluments auxquels s'applique les principes de la couverture des frais et de l'équivalence (émanation du principe de la proportionnalité; p. ex. ATF 126 I 180 / JdT 2002 I 413 [également traduit in RDAF 2001 p. 293 ss]). Un alinéa 5, nouveau, est dès lors introduit, de façon que le Conseil d'Etat fixe le plafond admissible".*

c) En tant que les émoluments sont des contributions causales, soit la contrepartie d'une prestation spéciale et déterminée ou d'un avantage particulier que l'Etat accorde à ses administrés à charge pour eux d'en supporter les coûts, (voir E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p.2 s.), ils doivent respecter notamment les principes de la légalité, de l'égalité de traitement, de la proportionnalité (en particulier les principes de couverture des frais et d'équivalence) et de non-rétroactivité.

3. a) La recourante se plaint d'une violation de l'art. 103 de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003 (LFus; RS 221.301). Cette disposition prévoit que la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructuration au sens des art. 8 al. 3, et 24 al. 3 et 3^{quater} LHID, et que "Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont réservés". Sont expressément visés ici non pas les droits de mutation, mais les émoluments prélevés par le Registre foncier, et le texte clair de l'art. 103 LFus réserve le droit des cantons de continuer à percevoir ces émoluments (voir notamment P. SANSONETTI *in* L'Expert-comptable suisse 2004 p. 995 ss, et P. RIEDWEG, Aspects fiscaux de la loi sur la fusion TREX 2004 p. 269 ss, 273; Bulletin officiel 2003 n. 248 ss¹). Il apparaît ainsi que l'atteinte à la souveraineté des cantons dans le domaine de l'impôt indirect que sont les droits de mutation (P. SANSONETTI, p. 995) n'a pas été étendue aux contributions causales que constituent les émoluments du registre foncier.

b) Comme le prévoit l'art. 954 du code civil suisse (CC; RS 221), le législateur fribourgeois a institué à l'art. 76 LRF la perception d'un émolument proportionnel dû en cas d'inscription de transferts de propriété. Lors des débats qui ont précédé l'adoption de la LRF et notamment l'art. 76, le rapporteur a rappelé que les émoluments en question sont perçus pour les inscriptions au registre foncier et qu'ils doivent être distingués des impôts (voir BGC 1986, I^{er} cahier, p. 238). Il n'est nullement question ici d'imposer le transfert de propriété en lui-même, mais de procéder au prélèvement d'émoluments qui sont des émoluments administratifs proprement dits. Le législateur fribourgeois n'a pas instauré un impôt mixte comme ce peut être le cas dans certains cantons où l'émolument d'inscription au Registre foncier est parfois combiné avec un droit de mutation prélevé sur les transferts immobiliers. Partant, la perception de cet émolument échappe à l'exonération prévue par l'art. 103 LFus. Que le propriétaire inscrit de l'immeuble article fff du registre foncier de G. _____ change uniquement par l'effet d'une fusion ne fait pas obstacle au prélèvement de l'émolument proportionnel litigieux, car c'est l'inscription qui justifie le prélèvement de cet émolument.

Le recours est donc rejeté sur ce point.

4. a) La recourante invoque une violation du 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 2C_579/2009 du 25 juin 2010 consid. 3 in fine et références citées), y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves (ATF 2P.44/2003 du 8 décembre 2003 et références citées).

b) Dans un arrêt 103a I 80 ss (consid. 2) relatif à des émoluments du registre foncier prélevé par le Canton de Fribourg, le Tribunal fédéral avait également précisé - s'agissant du principe de couverture des frais - qu'il n'était pas interdit d'opérer une certaine compensation entre les grosses affaires et celles pour lesquelles l'importance des intérêts en jeu ne permettait pas de prélever un émolument qui couvre les frais. On pouvait par ailleurs tenir compte de la capacité financière des redevables et de leur intérêt à la prestation étatique, mais il convenait d'observer certaines limites découlant tant de la nature même de l'émolument que du respect des principes de la proportionnalité, de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire. Notre Haute Cour fédérale avait alors constaté que selon les chiffres figurant aux comptes de l'Etat de

¹ voir http://www.parlament.ch/ab/frameset/f/n/4617/77205/f_n_4617_77205_77300.htm

Fribourg pour 1975, le total des charges dépassait le montant global des recettes provenant des émoluments du registre foncier, de sorte que ces derniers ne couvraient pas les frais généraux effectifs de ce service administratif. Elle avait par ailleurs jugé que "l'émolument proportionnel, perçu au taux maximum de 1,5‰, ne pouvait pas être considéré comme étant excessif, de sorte que l'on ne se trouvait donc pas dans un cas où l'utilisation du registre foncier, institution fédérale, aurait été rendue anormalement onéreuse. Alors qu'en 1975, les émoluments ne couvraient pas les frais généraux effectifs des registres fonciers, tel n'était plus le cas 20 ans plus tard comme l'avait constaté la Cour fiscale dans son arrêt 4F 95 159 précité.

c) Actuellement, la norme de l'art. 77 al. 5 LRF prévoit expressément que le prélèvement de l'émolument proportionnel doit respecter le principe de la proportionnalité, ce qui inclut notamment le principe de la couverture des frais. Cela signifie que dans la mesure où l'on exige du contribuable un montant supérieur à celui qui suffirait à couvrir les frais de fonctionnement du service, il ne s'agit alors plus de la contrepartie de la mise à contribution de l'autorité pour procéder à l'enregistrement au Registre foncier car, en pareil cas le principe de la couverture des frais n'est pas respecté et l'émolument se transformerait alors en impôt mixte. Si l'on considère le compte de fonctionnement² des registres fonciers pour l'exercice 2010, il apparaît que l'excédent de recettes a été de 2'267'447 francs (Charges / Dépenses 5'510'958.- et Revenus / Recettes 43'601'377.- dont 7'299'436.- d'émoluments), étant tenu compte de toutes les dépenses d'administration. L'excédent de recettes des comptes 2009 et 2008 s'est élevé respectivement à 1'833'312 francs (Charges / Dépenses 5'466'124.- et Revenus / Recettes 37'265'701.- dont 7'299'436.- d'émoluments) et à 2'373'820 francs (Charges / Dépenses 5'322'636.- et Revenus / Recettes 40'377'087.- dont 7'696'456.- d'émoluments). Ce calcul ne tient pas compte des recettes administratives diverses (510'227.- en 2010, 381'245.- en 2009 et 442'854.- en 2008) dans la mesure où l'on en ignore la nature exacte, mais celles-ci pourraient même être prises en considération le cas échéant. Sur la base des chiffres précités, et même si le taux pratiqué dans le canton de Fribourg s'avère inférieur aux 2,5 ‰ de la loi soleuroise ou même valaisanne qui ont abouti à un résultat considéré comme conforme au principe de la couverture des frais (voir ATF 2P.44/2003 et E. R. GRIESSHAMMER *in* Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zurich 2004, ad art. 103 n. 7 ss qui relève que l'art. 103 LFus aussi autorise les cantons à continuer à percevoir des émoluments couvrant l'ensemble de leurs coûts), il convient de constater que les émoluments perçus sont plus que suffisants pour couvrir les frais de fonctionnement du registre foncier, et que leur montant global dépasse largement et depuis plusieurs années déjà les charges totales, frais généraux compris, du service administratif du registre foncier. Dans ces circonstances, il convient de considérer que l'émolument proportionnel litigieux viole le principe de la couverture des frais. Partant, le recours est admis sur ce point et la cause doit être renvoyée à l'autorité intimée aux fins de fixer l'émolument proportionnel dû pour l'inscription du nouveau propriétaire de l'article fff du registre foncier de G. _____ en veillant à ce que le respect du principe de la couverture des frais soit assuré.

5. a) La recourante fait valoir que le montant de 5'000 francs n'est assurément pas en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie qui correspond en fait à une inscription suite à un changement de raison sociale.

² voir les comptes sous http://www.fr.ch/afin/fr/pub/statistiques_financieres/publications_officielles.htm

Il importe de préciser tout d'abord que selon le bordereau du 11 octobre 2010, l'inscription de la modification de la raison sociale a donné lieu au prélèvement d'un émolument fixe, et non pas des 5'000 francs en cause, ce dernier montant concernant uniquement l'inscription de la fusion. Cela étant, il convient d'examiner si, comme le soutient la recourante, le principe de l'équivalence n'a pas été respecté.

b) Selon ce principe, expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques, le montant de chaque émolument doit être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester 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 cependant pas un certain schématisme. Le principe d'équivalence n'exige pas en effet que la contribution corresponde dans tous les cas exactement à la valeur de la prestation pour l'administré ou à son coût pour la collectivité. L'autorité peut tenir compte de l'intérêt du débiteur à l'acte officiel et, dans une certaine mesure, de sa situation économique. Elle peut aussi tenir compte de la responsabilité que sa tâche lui fait assumer. Il lui est également possible d'équilibrer divers postes, en demandant moins à celui qui a peu d'intérêts personnels engagés, mais où l'investissement administratif est important, et davantage dans la situation inverse. 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 (voir ATF 126 I 180 consid. 3a précité, ainsi que 2P.44/2003 du 8 décembre 2003 consid. 3.2 et 1P.645/2004 du 1^{er} juin 2005 consid. 3.5, et références citées).

c) La recourante expose que l'opération à laquelle a procédé l'autorité intimée consiste en une simple inscription déclarative sur la seule remise de l'extrait certifié conforme du registre du commerce. Certes, le transfert d'immeuble intervient par l'inscription du contrat de fusion au registre du commerce de sorte que l'inscription au registre foncier n'a qu'une portée déclarative. Il n'en demeure pas moins, comme l'a rappelé la Cour fiscale dans son arrêt 4F 1995 159 précité, que d'une manière générale, les opérations au registre foncier justifient, du point de vue de l'importance et de l'utilité de ce service, un coût relativement important qui dépasse la stricte identité économique. La recourante a tout de même un intérêt évident à obtenir l'inscription du changement de propriétaire puisqu'elle ne peut disposer juridiquement de son immeuble qu'une fois inscrit au registre foncier (H. PETER / R. TRINGO TRINDADE, Commentaire LFus, Zurich 2005, ad art. 70 n. 19 et 104 n. 2). De plus, l'autorité intimée est en droit de tenir compte de la situation économique de la recourante dont l'immeuble transféré dépasse 8 millions de francs. Cela ne suffit pas cependant à justifier la totalité du montant de 5'000 francs exigé au titre d'émolument proportionnel, l'inscription étant simplement basée sur l'extrait certifié conforme du registre du commerce conformément à l'art. 22 LFus et l'importance du service rendu par le registre foncier devant donc être relativisée. Il s'ensuit que dans le cas présent, l'émolument litigieux ne respecte pas le principe de l'équivalence. Le recours doit être admis sur ce point aussi.

6. a) La recourante a conclu en outre à la réduction des émoluments fixes sur l'inscription de la fusion et sur la modification de la raison sociale, soit deux fois 50 francs, en application de l'art. 2 pt. 6 de l'ordonnance du 29 avril 2002 fixant les

émoluments du registre foncier (RSF 214.5.16 dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010; remplacée depuis le par le Tarif du 26 octobre 2010 des émoluments fixes du registre foncier).

b) L'art. 2 de l'ordonnance du 29 avril 2002 fixant les émoluments du registre foncier (RSF 214.5.16 dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010; remplacée depuis par le Tarif du 26 octobre 2010 des émoluments fixes du registre foncier), dispose que les émoluments fixes sont notamment les suivants :

" (...)

5. Transfert de propriété ou inscription du propriétaire conformément à l'article 76 de la loi

a) d'un à dix immeubles 100.-

b) par tranche de dix immeubles supplémentaires 10.-

c) pour chaque commune en plus de la première 10.-

6. Changement de nom ou de raison sociale sans transfert de propriété : la moitié des montants prévus au chiffre 5

(...)".

c) En l'occurrence, il apparaît que l'autorité intimée a initialement fixé ces émoluments à deux fois 50 francs, puis les a augmentés à deux fois 100 francs en application de l'art. 2 pt. 5a de l'ordonnance du 29 avril 2002 précitée. Rien dans le dossier constitué ne permet de s'assurer qu'un délai a été accordé à la recourante pour se prononcer sur cette augmentation, entre le dépôt de sa réclamation le 8 novembre 2010 et le prononcé de la décision attaquée du 1^{er} décembre 2010. Dite autorité semble ainsi avoir aggravé la taxation en cause sans avoir, toutefois, respecté le droit d'être entendu de la réclamante quant à la reformatio in pejus à laquelle elle entendait procéder. Dans la mesure où l'affaire lui est renvoyée, il lui appartiendra d'accorder un délai à la recourante pour se prononcer sur l'application, dans le calcul des émoluments fixes dus pour l'inscription de la fusion et sur la modification de la raison sociale, de l'art. 2 ch. 5 ou ch. 6 de l'ordonnance fixant les émoluments du registre foncier, et respecter ainsi la double instance à laquelle elle a droit.

Le recours est partiellement admis sur ce point.

7. a) Conformément à l'art. 131 du code de procédure et de juridiction administrative, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: Tarif JA, RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 20'000 francs (art. 1 du Tarif).

En l'espèce, dans la mesure où la société recourante obtient partiellement gain de cause, l'émolument mis à sa charge est fixé à 100 francs. Il est compensé avec l'avance de 250 francs. Le solde lui est restitué.

b) En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie

comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent.

En l'espèce, la société recourante a produit une liste de frais totalisant 814 fr. 50 (TVA comprise) sur la base de 1 heure à 127 francs et de 2 heures et demie à 275 francs. Dans la mesure où la recourante obtient partiellement gain de cause, il est alloué au mandataire pour le compte de celle-ci une indemnité de 600 francs (TTC), compte tenu du tarif de 230 francs ici applicable et d'un montant forfaitaire pour les débours qui ont été omis.

I a C o u r a r r ê t e :

- I. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision attaquée est annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants.
- II. Un émolument judiciaire réduit de 100 francs est mis à la charge de la société recourante au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais, le solde, par 150 francs, lui étant restitué.
- III. Une indemnité partielle de 600 francs (TTC) à charge de l'Etat est allouée au mandataire de la société recourante, pour le compte de celle-ci.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure et de l'indemnité de partie peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Givisiez, le 4 mai 2012/eri

La Greffière-rapporteuse :

Le Président :

Communication.