

A1 21 10

**ARRÊT DU 4 AOÛT 2021**

**Tribunal cantonal du Valais  
Cour de droit public**

Composition : Christophe Joris, président ; Thomas Brunner, juge ; Frédéric Fellay, juge suppléant,

**en la cause**

**W** \_\_\_\_\_ et **X** \_\_\_\_\_, **Y** \_\_\_\_\_ et **Z** \_\_\_\_\_, recourants, tous représentés par Maître M \_\_\_\_\_

**contre**

**CONSEIL D'ÉTAT DU VALAIS**, autorité attaquée

(droits de mutation)

recours de droit administratif contre les décisions du 25 novembre 2020

## Faits

**A.** Le 6 juin 2016, le Registre foncier de A \_\_\_\_\_ (ci-après : le RF) a facturé des droits de mutation liés à la vente, aux époux W-X \_\_\_\_\_, de la parcelle n° xx1\_, sise à B \_\_\_\_\_. L'impôt a été calculé sur la valeur d'acquisition du terrain (84'000 fr.), les parties à cet acte instrumenté le 10 mai 2016 ayant confirmé que le « contrat de vente n'est pas lié à un contrat d'entreprise ou à un contrat de vente portant sur une construction future conclu soit avec le vendeur soit avec un tiers ».

Le 13 mars 2020, le Service du registre foncier (SRF) a procédé à un rappel partiel d'impôt à l'égard des époux W-X \_\_\_\_\_. Un faisceau d'indices permettait de conclure au fait que l'acquisition du terrain avait été liée à la conclusion d'un contrat d'entreprise portant sur la réalisation d'une villa sur ce bien-fonds. En effet, le couple précité avait passé un tel contrat le 12 mai 2012, soit deux jours après avoir signé l'acte d'achat de la parcelle. Le SRF a par conséquent ajouté le prix convenu pour la construction de la villa (490'000 fr.) à celui du terrain (84'000 fr.) et soumis le total de 574'000 fr. aux droits de mutation.

**B.** Le 24 février 2017, le RF a facturé des droits de mutation liés à la vente, à Y \_\_\_\_\_ et Z \_\_\_\_\_, de la parcelle n° xx2, également sise à B \_\_\_\_\_. L'acte du 11 février 2017 mentionnait lui aussi, en substance, qu'aucun contrat d'entreprise n'était lié à la vente du terrain. L'impôt a dès lors été calculé sur le seul prix d'acquisition de cette parcelle (85'000 fr.).

Le 13 mars 2020, le SRF a procédé à un rappel partiel d'impôt à l'égard des époux Y-Z \_\_\_\_\_. Il a considéré qu'au regard des circonstances prises dans leur ensemble, l'achat du terrain apparaissait lié avec le contrat d'entreprise que ce couple avait, le 4 mars 2017, conclu en vue d'y faire construire une villa. Il a en conséquence ajouté le prix de 596'000 fr. convenu pour l'ouvrage à celle de l'acquisition du terrain et soumis le total de 681'000 fr. aux droits de mutation.

**C.** Par recours séparés du 10 avril 2020, les époux W-X \_\_\_\_\_ et Y-Z \_\_\_\_\_ ont requis le Conseil d'Etat d'annuler les décisions du SRF en contestant le caractère lié des contrats de vente et d'entreprise. A titre subsidiaire, ils ont demandé que les droits de mutation soient calculés en tenant compte du montant final versé à l'entreprise générale, alléguant que celui-ci était inférieur à celui contractuellement convenu en raison de moins-values. Les époux W-X \_\_\_\_\_ ont ainsi demandé à être imposés sur la base d'un montant total de 467'135 fr. 50 (soit 84'000 fr. + 383'135 fr. 50) plutôt

que 574'000 fr. Pour les époux Y-Z \_\_\_\_\_, le montant global à considérer devait être de 633'839 fr. 70 (soit 85'000 fr. + 548'839 fr. 70) plutôt que de 681'000 fr.

Par décisions séparées du 25 novembre 2020, le Conseil d'Etat a rejeté les recours. Il a jugé que les ventes des terrains étaient effectivement liées aux contrats d'entreprise, ainsi que l'avait retenu à bon droit le SRF. Par conséquent, l'impôt sur les mutations devait être calculé en additionnant le prix d'acquisition du terrain et le prix de l'ouvrage. Sur ce point, le Conseil d'Etat a considéré que, du moment où les contrats étaient liés, il n'y avait pas lieu de prendre en compte un autre montant que celui convenu dans le contrat d'entreprise, ce qui était la règle en de telles situations. Il a observé que si le calcul se faisait sur la base de la valeur réelle de la construction, comme le suggéraient les recourants, cela reviendrait potentiellement à favoriser indûment les personnes soumises à une procédure de rappel d'impôt par rapport à celles pour qui le caractère lié des contrats était d'emblée déclaré.

**D.** Par mémoire du 15 janvier 2021, les époux W-X \_\_\_\_\_ et les époux Y-Z \_\_\_\_\_ ont conjointement recouru céans en prenant la conclusion suivante, sous suite de frais et dépens :

« Le recours est admis et les décisions rendues par le Conseil d'Etat sont modifiées en ce sens que :  
- l'impôt à payer par W \_\_\_\_\_ et X \_\_\_\_\_ est calculé sur une valeur de Fr. 467'135.50 et, qu'ainsi, la facture du 16 mars 2020 soit ramenée de 7'046.70 à Fr. 4'042.35 ;  
- l'impôt à payer par les époux Y-Z \_\_\_\_\_ est calculé sur une valeur de Fr. 633'839.70 et, qu'ainsi, la facture du 16 mars 2020 soit ramenée de 8'899.70 à Fr. 8'192.30. »

Les recourant, qui ne remettent plus en cause le caractère lié des contrats, soutiennent qu'ils auraient dû être taxés sur le montant finalement versé à l'entreprise générale.

Le 24 février 2021, le Conseil d'Etat a proposé de rejeter le recours, en déposant son dossier et la détermination du SRF du 17 février 2021 allant dans le même sens.

Les recourants ont déposé des remarques complémentaires, le 5 mars 2021.

L'instruction s'est close le 8 mars 2021 par la communication de cette écriture au Conseil d'Etat.

### **Considérant en droit**

**1.1** Le recours est recevable (art. 72, 78 let. a, 79a let. c, 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]).

**1.2** Le Tribunal n'examine pas l'affaire sous tous ses aspects, mais s'en tient aux griefs invoqués (p. ex. ACDP A1 19 21 du 18 juillet 2019 consid. 2). Il ne peut aller au-delà des conclusions du recourant (art. 79 al. 1 LPJA).

**1.3** L'autorité attaquée a déposé son dossier, comprenant celui du SRF. La requête correspondante des recourants est ainsi satisfaite.

**1.4** Le recours se rapporte à des décisions distinctes concernant des parties différentes. Il est cependant envisageable de trancher ces affaires conjointement dès lors qu'elles soulèvent une question juridique identique (art. 11*b* LPJA).

**2.** A ce stade de la procédure, les recourants ne remettent plus en cause l'appréciation des autorités précédentes selon laquelle les ventes des terrains étaient, au vu des circonstances considérées globalement, liées à la conclusion des contrats d'entreprise. Il n'y donc plus lieu de revenir sur cette problématique. Le litige consiste uniquement à déterminer si les droits de mutation correspondant à cette opération doivent être calculés en tenant compte, en sus du prix de vente des terrains, de la rémunération convenue dans les contrats d'entreprise, ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat en confirmant les décisions du SRF, ou plutôt des montants totaux (inférieurs auxdits prix) que les recourants allèguent avoir finalement versé à l'entrepreneur.

**3.1** Les recourants plaident pour cette dernière solution en faisant valoir qu'elle concorderait avec l'appréciation économique à laquelle s'étaient livrées les autorités précédentes pour retenir que le véritable objet du transfert était une parcelle bâtie d'une villa. Il s'agirait, selon eux, de « s'en tenir à une telle appréciation et de poursuivre le raisonnement jusqu'à son terme » et donc de déterminer la valeur sur la base des contreparties réellement versées à l'entrepreneur. Les recourants motivent ce point de vue en observant que ce sont bien ces montants finaux qui détermineraient la valeur litigieuse d'un procès civil ayant pour objet les contrats d'entreprise ainsi que les frais et dépens. Ils observent encore qu'en cas de vente des immeubles, l'impôt sur les gains immobiliers serait pour sa part calculé en fonction « des montants réellement payés (et non du prix indiqué dans le contrat d'entreprise initial), sans tenir compte des travaux

personnels pour lesquels, par définition, aucune contreprestation n'a été versée ». A leur sens, l'on se trouverait alors dans le cas d'une double imposition si les différences concernées n'étaient pas prises en considération par le SRF dans le calcul des droits de mutation. Quant à l'argument du Conseil d'Etat tiré d'un avantage potentiel accordé de manière inadmissible aux personnes faisant l'objet d'un rappel d'impôt, il n'était pas pertinent. Les recourants objectent qu'il suffirait aux contribuables taxés d'emblée sur la valeur des deux contrats de demander une révision de la taxation à réception du décompte final de l'entrepreneur. Les recourants appuient finalement leur raisonnement sur un arrêt du Tribunal cantonal vaudois publié à la RDAF 1996 p. 91 ss, dont ils reproduisent le considérant 4d/aa (p. 9 du recours) en expliquant que ce prononcé « illustr[erait] parfaitement l'application d'une interprétation selon la réalité économique ».

**3.2** Par cette argumentation, les recourants ne démontrent toutefois pas en quoi les autorités précédentes auraient violé le droit (art. 78 let. a LPJA) et, plus spécialement, la LDM. Force est ainsi de constater qu'ils n'invoquent la violation d'aucune disposition de cette loi et qu'ils n'entreprennent en particulier pas d'établir que la prise en compte des valeurs mentionnées dans les contrats d'entreprise procèderaient d'une mauvaise application des règles de taxation prévues par la LDM. A cet égard, il importe de rappeler que les droits de mutation sont des impôts indirects qui relèvent exclusivement du droit cantonal (ATF 138 II 557 consid. 4.1). Ces impôts n'ont, en conséquence, pas à se conformer à des exigences légales spécifiques de rang fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1040/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.3). Les recourants se réclament de manière toute générale des « principes généraux du droit fiscal », sans toutefois préciser à quelles règles de rang constitutionnel se heurteraient les décisions attaquées, voire la LDM elle-même.

**3.3** L'article 11 lettre g LDM, qui relève du chapitre 4 traitant des « bases de calcul » de l'impôt, prévoit que, « pour les contrats de vente d'une construction ou d'une unité de propriété par étages clés en mains ou lors de contrat de vente, qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité de propriété par étages clés en mains, l'impôt est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage) ». Cette norme doit être lue au regard du principe fixé à l'article 5 LDM, selon lequel l'impôt est calculé d'après la valeur indiquée dans l'acte ou l'écrit, sous réserve des dispositions particulières de la présente loi. Le Message du Conseil d'Etat accompagnant le projet de loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (ci-après : le Message ; BSGC, session de

septembre 2010, p. 862 ss) insiste sur le fait que « le calcul de l'impôt est arrêté en premier lieu sur la valeur de l'objet de l'impôt (actes notariés et contrats écrits) » ; il y est précisé qu'ainsi, « pour autant qu'une rétribution soit payée, on doit partir du principe que cette valeur correspond effectivement à l'objet de l'impôt » (commentaire *ad art.* 9). Dans ce même sens, l'article 25 alinéa 1 LDM dispose que la taxation est faite sur la base de la déclaration de la personne imposable et des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription. La LDM prescrit donc effectivement de calculer l'impôt sur la base des valeurs mentionnées dans les contrats concernés, tels que soumis à l'enregistrement (art. 19 ss LDM), ce qui ressort expressément du Message. En effet, selon les explications données à propos de l'actuel article 11 lettre g LDM, « l'impôt sur les droits de mutation est également dû sur le *paiement convenu dans le contrat d'entreprise* (prix du terrain et prix de l'ouvrage) » (voir ég. dans ce sens l'ATF 88 I 217, où on lit que « [das Bundesgericht] erklärte dort [Urteil vom 23. Januar 1957 i.S. J., ASA 1958/59 S. 191 ff.], die Erhebung der Handänderungsgebühr *auf dem für das fertige Haus vereinbarten Preise* sei zulässig ». Les décisions attaquées ne prêtent donc pas le flanc à la critique. De surcroît, l'article 32 LDM, qui dispose que « l'impôt n'est pas remboursé si le motif juridique existait valablement au moment de l'enregistrement », apparaît également de nature à renforcer la conclusion selon laquelle la rémunération convenue constitue la base de calcul déterminante de l'impôt, et non pas les montants finalement versés. Comme le faisait remarquer le SRF devant le Conseil d'Etat, admettre la solution des recourants conduirait à des réouvertures quasi systématiques des taxations dans ce genre d'opérations, ce que n'a manifestement pas voulu le législateur cantonal.

**3.4** Les objections avancées par les recourants ne changent rien à ce qui précède. Si la LDM soumet à l'impôt les actes et les écrits ayant pour effet de transférer juridiquement ou économiquement la propriété, notamment les contrats de vente liés à un contrat d'entreprise (art. 6 al. 1 let. a et 11 let. g LDM), l'assiette de l'impôt reste, comme on l'a vu, déterminée sur la base de la valeur mentionnée dans les contrats. Le grief de double imposition soulevé en lien avec les gains immobiliers est, pour sa part, d'emblée dénuée de pertinence. Les recourants perdent en effet de vue que les droits de mutation ont pour objet non pas le gain réalisé, comme c'est le cas s'agissant de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 44 al. 1 de la loi fiscale du 10 mars 1976 [LF ; RS 642.1]), mais le transfert en tant que tel (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 6<sup>e</sup> éd. 2021, n° 25 p. 543). En outre, le sujet de l'impôt n'est en principe pas le même (Olivier Thomas, *Les droits de mutation*, thèse Zurich 1991, p. 33), l'impôt sur les gains immobiliers étant dû par l'aliénateur (art. 47 al. 1 LF) alors que les droits de mutation sont dus par l'acquéreur

(art. 10 al. 1 LDM). Enfin, la référence à l'arrêt vaudois publié à la RDAF 1996 p. 91 ss n'est d'aucun secours aux recourants. Dans cette affaire, le Tribunal administratif avait jugé qu'en droit vaudois, le transfert immobilier faisant l'objet des droits de mutation était, hormis des cas irrelevants expressément visés par la loi, l'acte au sens juridique. Ainsi, la rémunération du contrat d'entreprise était exclue de l'assiette du droit, contrairement à ce que prévoit justement la LDM. C'est dans ce contexte que le Tribunal administratif a précisé, au considérant 4d/aa dont excipent les recourants, que « [le prix convenu] devra également être revu à la baisse, lorsque le prix convenu inclut, sans les distinguer, des constructions futures, non encore réalisées au jour de l'inscription du transfert au registre foncier » (voir ég. le consid. 5c, où le Tribunal administratif se déclare conscient des difficultés de calculation auxquelles l'autorité fiscale pourrait, de ce fait, être confrontée). Il apparaît ainsi que cet arrêt vaudois ne traite nullement de la question ici litigieuse, dont il ne saurait en conséquence influencer la solution.

**4.1** En définitive, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

**4.2** Les recourants supporteront, solidairement entre eux, un émolument de justice fixé, notamment au vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1500 fr. (art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 de la loi du 11 février 2009 sur le tarif des frais et dépens devant les autorités judiciaires ou administratives [LTar ; RS/VS 173.8]). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 91 al. 1 LPJA *a contrario*).

### **Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce**

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1500 fr., sont mis solidairement à la charge des époux W-X \_\_\_\_\_ et des époux Y \_\_\_\_\_ et Z \_\_\_\_\_, à qui les dépens sont refusés.

Sion, le 4 août 2021