



Direction de l'intérieur et de la justice

Münstergasse 2
Case postale
3000 Berne 8
+41 31 633 76 78 (téléphone)
+41 31 634 51 54 (télécopie)
info.ra.dij@be.ch
www.be.ch/oj-dij

Notre référence: 2021.DIJ.8269

Décision sur recours du 17 mars 2023

Impôt sur les mutations: logement destiné à l'usage personnel

L'usage exclusif d'un logement à des fins d'habitation au sens de l'article 11b, alinéa 1 LIMu exclut tout autre type d'utilisation de l'immeuble (c. 3.3). Si le siège d'une société se trouve à la même adresse que le domicile, il n'existe plus d'usage exclusif à des fins d'habitation (c. 3.4).

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

Die ausschliessliche Wohnnutzung gemäss Art. 11b Abs. 1 HStG schliesst jede andere Art der Grundstücksnutzung aus (E. 3.3). Befindet sich am Hauptwohnsitz das Rechtsdomizil einer Gesellschaft, liegt keine ausschliessliche Wohnnutzung mehr vor (E. 3.4).

Faits

A.

A. _____ a fait l'acquisition de l'immeuble, feuillet n° 100. Simultanément à la réquisition d'inscription au registre foncier du 20 novembre 2017, il a déposé devant le Bureau du registre foncier une demande d'exonération fiscale *a posteriori* pour un logement destiné à son usage personnel. Par décision du 30 janvier 2018, le bureau du registre foncier a fixé l'impôt sur les mutations à un montant de 7560 francs et accordé un sursis au paiement de celui-ci pour une période de quatre ans à compter de la date d'acquisition de l'immeuble précité. Il a en outre grevé ce dernier d'une hypothèque légale, en garantie du paiement de l'impôt ayant fait l'objet du sursis.

B.

En date du 4 novembre 2021, A._____ a remis au bureau du registre foncier le formulaire signé le 6 septembre 2021 pour attester de l'utilisation personnelle de l'immeuble à des fins d'habitation et une attestation de domicile principal établie par la commune municipale de B._____ le 29 octobre 2021.

Par décision du 12 novembre 2021, le bureau du registre foncier a rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* du 6 septembre 2021 et annulé la décision d'octroi du sursis rendue le 30 janvier 2018. Il a demandé à A._____ le paiement de l'impôt qui avait fait l'objet du sursis, pour un montant total de 8757,10 francs (intérêts et émoluments compris).

C.

Le 22 novembre 2021, A._____ a recouru contre ladite décision auprès de la Direction de l'intérieur et de la justice (DIJ), qui a reçu le recours le 25 novembre 2021. Il conclut en substance à l'annulation de la décision querellée et à l'exonération de l'impôt qui a fait l'objet du sursis.

Dans son mémoire de réponse du 30 décembre 2021, le bureau du registre foncier s'abstient de toute conclusion et renvoie à sa décision du 12 novembre 2021.

La Direction de l'intérieur et de la justice considère:

1.

1.1 En vertu de l'article 26, alinéa 1 de la loi du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu; RSB 215.326.2), la procédure de recours est régie par les dispositions de la loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA; RSB 155.21) à moins que la loi n'en dispose autrement. L'article 27 LIMu ne contient pas de disposition relative aux voies de droit permettant d'attaquer les décisions des bureaux du registre foncier relatives à l'exonération fiscale *a posteriori*. Conformément à l'article 62, alinéa 1, lettre a LPJA, la DIJ connaît des recours formés contre des décisions rendues par les bureaux du registre foncier. Elle est dès lors compétente pour statuer sur le présent recours contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 12 novembre 2021.

1.2 A qualité pour former recours quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 65, al. 1 LPJA). Le requérant a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est touché par la décision attaquée et a donc qualité pour recourir.

Le recours respecte les conditions de forme et a été déposé dans les délais. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

2.

Un impôt est dû au canton pour toute acquisition d'immeuble (art. 1 en relation avec les art. 4 et 5 LIMu). La taxation, qui ressortit au bureau du registre foncier, est faite sur la base de la déclaration de la personne imposable et des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription (art. 16 et 17, al. 1 LIMu).

En vertu de l'article 11a LIMu, l'acquéreur ou l'acquéreuse d'un immeuble peut déposer lors de la réquisition d'inscription au registre foncier une demande d'exonération fiscale intervenant *a posteriori*, si elle ou il veut faire de cet immeuble son domicile principal. Si la demande n'apparaît pas d'emblée vouée à l'échec, le bureau du registre foncier accorde le sursis au paiement de l'impôt sur les mutations sur les 800 000 premiers francs de la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble, pour quatre ans au maximum à partir de la date d'acquisition de l'immeuble (cf. art. 11a, al. 2 et 3 en relation avec l'art. 17, al. 2 LIMu).

L'impôt qui a fait l'objet d'un sursis n'est pas perçu lorsque l'immeuble sert de domicile principal à son acquéreur ou à son acquéreuse qui l'utilise personnellement pendant au moins deux ans, sans interruption, et exclusivement à des fins d'habitation (art. 11b, al. 1 LIMu). Il convient d'élire le domicile principal dans le bâtiment prévu, si celui-ci existe déjà, dans un délai d'un an à compter de l'acquisition de l'immeuble. Si le bâtiment est à construire, il doit être habité dans les deux ans qui suivent l'acquisition de l'immeuble (art. 11b, al. 2 LIMu). Dans des cas exceptionnels et motivés, le bureau du registre foncier peut prolonger ces délais (art. 11b, al. 2 LIMu).

L'acquéreur ou l'acquéreuse doit spontanément prouver au bureau du registre foncier, avant l'expiration du sursis selon l'article 17, alinéa 2 LIMu, que toutes les conditions d'une exonération fiscale selon l'article 11b LIMu sont réunies ou qu'elles le seront à la date de l'expiration du sursis (art. 17a, al. 1 LIMu). Si les conditions d'une exonération fiscale sont réunies, le bureau du registre foncier approuve la demande d'une exonération fiscale *a posteriori* (cf. art. 17a, al. 2 LIMu). Si le bureau du registre foncier conclut que les conditions d'une exonération fiscale ne sont pas réunies, il rejette la demande et révoque le sursis (art. 17a, al. 3 LIMu).

3.

En l'espèce, le litige porte sur la question de savoir si c'est à bon droit que le bureau du registre foncier a refusé d'accorder au recourant l'exonération fiscale *a posteriori* pour un montant de 7560 francs.

3.1 Selon le bureau du registre foncier, l'impôt sur les mutations ne saurait faire l'objet d'une exonération lorsqu'un immeuble est utilisé par les mêmes propriétaires également à des fins commerciales et que l'objet n'est pas divisé au sens des droits réels, même si l'utilisation à des fins commerciales n'est pas prépondérante, car l'utilisation à des fins d'habitation n'a alors pas de caractère exclusif. D'après l'extrait du registre du commerce, X. _____ GmbH est également enregistrée à l'adresse du domicile principal: par conséquent, il ne peut s'agir d'une utilisation exclusive.

3.2 Le recourant allègue que son habitation est utilisée et occupée depuis son acquisition «à titre unique et exclusif privé». Le fait que l'adresse de son bureau soit inscrite sur la boîte aux lettres et en tant qu'adresse commerciale au registre des entreprises suisse est obligatoire et purement administratif: n'ayant aucun besoin d'une surface commerciale dans le cadre de son activité, le recourant a choisi cette solution par simplification. Il précise par ailleurs qu'aucune surface intérieure

ou extérieure n'est attribuée au bureau et qu'aucune taxe ou location de surface n'a été perçue au bureau à titre privé ou autre entité depuis l'acquisition de la maison.

3.3 Il ressort de l'article 11b, alinéa 1, dernière phrase LIMu que l'exonération fiscale intervenant *a posteriori* visée à l'article 11a LIMu ne peut être accordée que si l'immeuble est utilisé pendant au moins deux ans et exclusivement à des fins d'habitation. En cas d'autre utilisation, l'exonération est exclue. C'est notamment le cas lorsque l'acquéreuse ou l'acquéreur utilise des espaces à des fins commerciales dans l'immeuble concerné (rapport de la commission du Grand Conseil du 4 mars 2013 sur le contre-projet direct à l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires» concernant la modification de la loi concernant les impôts sur les mutations [LIMu], Journal du Grand Conseil du canton de Berne 2013, annexe 17, commentaire relatif à l'art. 11b, p. 5).

Selon l'article 117, alinéa 2 de l'ordonnance fédérale du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (ORC; RS 221.411), est indiqué comme domicile l'adresse à laquelle l'entité juridique peut être jointe à son siège. En présence d'une adresse de domicile inscrite au registre du commerce, il y a lieu d'estimer que la société y dispose d'un local constituant le centre de son activité administrative et où des communications de toute nature peuvent lui être adressées (Clemens Meisterhans/Michael Gwelessiani, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, 4^e éd. 2021, n° 496 ad art. 117).

3.4 Conformément à l'attestation de domicile principal établie en date du 29 octobre 2021, le recourant habite depuis le 7 juillet 2018 à la D.____-Strasse 10, à B._____. Or, l'adresse de la société X._____ GmbH se trouve depuis septembre 2018 à cette même adresse. Du simple fait que l'adresse du domicile principal du recourant est identique à celle – inscrite au registre du commerce – de la société X._____ GmbH, l'immeuble, feuillet n° 100 n'est pas utilisé exclusivement à des fins d'habitations (cf. décisions 2020.DIJ.7208 du 11 octobre 2022, c. 3.4 et 2021.DIJ.1291 du 3 décembre 2021, c. 3.3). À tout le moins, le courrier adressé à la société est reçu à l'adresse de domicile, ce qui constitue bel et bien une activité commerciale. Il y a par ailleurs lieu de présumer que d'autres activités (administratives) sont exécutées pour le compte de la société à la D.____-Strasse 10, B._____, étant donné que le recourant n'allègue pas que cette dernière dispose de locaux commerciaux à l'extérieur. La question de savoir si de telles activités ont lieu dans un espace exclusivement commercial ou utilisé concurremment à titre privé n'a aucune importance à l'égard du critère de l'utilisation exclusive à des fins d'habitation, laquelle est exclue en l'espèce, dans l'un et l'autre cas. Partant, le recourant ne saurait se prévaloir du fait que la société X._____ GmbH n'a pas loué de surfaces ou de locaux pour son activité commerciale.

Le législateur bernois entendait privilégier fiscalement l'utilisation exclusive d'un immeuble à des fins d'habitation, mais aucune forme mixte d'utilisation. En l'espèce, les conditions visées à l'article 11b, alinéa 1 LIMu ne sont pas remplies. Dès lors, le recourant est tenu d'acquitter l'impôt sur les mutations, d'un montant de 7560 francs, intérêts et émoluments en sus. Infondé, le recours doit être rejeté.

4.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge du recourant (art. 108, al. 1 LPJA). Ils sont fixés de manière forfaitaire à 1500 francs en application de l'article 19, alinéa 1 de l'ordonnance du 22 février 1995 fixant les émoluments de l'administration cantonale (OEmo; RSB 154.21). La procédure n'a pas occasionné de dépens susceptibles de remboursement (art. 108, al. 3 en relation avec l'art. 104, al. 3 LPJA).

Pour ces motifs, la Direction de l'intérieur et de la justice décide:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de la procédure de recours devant la Direction de l'intérieur et de la justice, d'un montant forfaitaire de 1500 francs, sont mis à la charge de A._____. La facture sera envoyée par courrier séparé dès la date d'entrée en force de la présente décision sur recours.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.