



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.9090

Décision sur recours du 24 mai 2023

Handänderungssteuer: selbstgenutztes Wohneigentum

Entscheidend für die Festlegung der Stundungsdauer ist die gesetzliche Regelung für die Einzugsfrist. Diese beträgt ein Jahr seit dem Grundstückerwerb, wenn die entsprechende Baute bereits besteht. Muss die Baute noch erstellt werden, hat der Bezug innert zweier Jahre zu erfolgen (Art. 11b Abs. 2 HG).

Das Gesuch um Erstreckung der Einzugsfrist (art. 11b al. 2 LIMu) wurde nicht innert der zweijährigen Einzugsfrist gestellt (E. 3.5).

Impôt sur les mutations suite à l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel

La norme légale réglant le délai d'emménagement est déterminante pour la fixation de la durée du sursis. 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 devra être habité dans les deux ans qui suivent l'acquisition de l'immeuble (art. 11b, al. 2 LIMu).

Aucune demande de prolongation du délai d'emménagement (art. 11b, al. 2 LIMu) n'a été déposée par les recourants pendant que ce délai courait (c. 3.5).

Faits

A.

Par contrat de vente du 10 février 2020, A. _____ et B. _____ ont fait l'acquisition de l'immeuble, n° de feuillet 100. Le même jour, ils ont déposé une demande d'exonération *a posteriori* auprès du Bureau du registre foncier en alléguant que le logement était destiné à l'usage personnel des propriétaires. Par décision du 22 avril 2020, le bureau du registre foncier a fixé l'impôt sur les mutations à hauteur de 9000 francs et accordé un sursis au paiement de celui-ci pour une durée de trois ans à compter de la date

de l'acquisition de l'immeuble. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier en garantie du montant de l'impôt sur les mutations.

B.

Par lettre du 21 octobre 2021, A.____ et B._____ ont communiqué au bureau du registre foncier que le bâtiment situé sur l'immeuble dont ils avaient fait l'acquisition avait été entièrement démoli: dès lors, ils estimaient qu'il fallait leur accorder un sursis de quatre ans. Selon eux, le bâtiment censé abriter le domicile principal n'avait pas encore été construit, de sorte qu'ils se prévalaient d'une erreur essentielle. Alléguant avoir tenté de réaliser la nouvelle construction dans un délai d'une année, les recourants ont précisé que cela n'avait pas été possible parce que, travaillant tous deux dans le domaine de la santé, ils avaient dû se charger de toutes les missions exceptionnelles confiées par l'État dans le cadre de la lutte contre la pandémie. Ajoutant que la démolition et la construction avaient pris du retard en raison de la situation sanitaire, ils sollicitaient une correction de la demande d'exonération fiscale *a posteriori*, la durée du sursis devant selon eux être portée à quatre ans. À titre complémentaire, ils précisaient qu'il ne s'agissait pas en l'espèce d'une demande de prolongation du délai pour élire domicile, conscients qu'une telle demande serait à cette date irrecevable.

Par lettre du 29 octobre 2021, le bureau du registre foncier a constaté que A.____ et B._____ n'avaient pas déposé de demande de prolongation durant le délai d'un an imparti pour emménager dans le logement. Partant, il a considéré qu'une prolongation du sursis à ce stade n'était plus possible.

Par lettre du 18 novembre 2021, A.____ et B._____ ont indiqué que leur lettre ne constituait pas une demande de prolongation du délai pour élire domicile, mais qu'il s'agissait d'une correction de la demande d'exonération fiscale *a posteriori* en vue de faire passer la durée du sursis à quatre ans.

Par décision du 25 novembre 2021, le bureau du registre foncier a rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* déposée le 10 février 2020 et révoqué la décision de sursis du 22 avril 2020. Il a également exigé de A.____ et B._____ le paiement de l'impôt ayant fait l'objet du sursis, pour un montant total de 9000 francs.

C.

Le 24 décembre 2021, A.____ et B._____ ont formé recours contre la décision auprès du bureau du registre foncier. Ils concluaient en substance à une correction de la décision, estimant que les éléments de leur lettre du 21 octobre 2021 n'avaient nullement été pris en considération. Seul un document de la commune de C.____, intitulé «Programme de procédure», était joint à leur recours.

Partant, le 7 janvier 2022, l'Office juridique de la Direction de l'intérieur et de la justice (OJ DIJ) a invité les recourants à remettre une copie de la décision attaquée et à motiver leur recours. N'ayant pas obtenu de réponse de leur part, l'OJ DIJ les a une nouvelle fois priés de fournir les pièces nécessaires et de compléter leur recours.

Par lettre du 14 avril 2022, les recourants – désormais représentés par Maître D._____ – ont précisé leur recours et remis de nombreux moyens de preuves.

Dans sa prise de position du 23 mai 2022, le bureau du registre foncier a conclu à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet, tout en s'en tenant à sa décision.

Les recourants n'ont pas remis de prise de position à cet égard.

Les mémoires, dans la mesure où ils sont importants pour la présente décision, sont évoqués plus en détail dans les considérants suivants.

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 25 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). Les recourants ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, sont touchés par la décision attaquée et ont donc qualité pour recourir.

1.3 Dans la mesure où le bureau du registre foncier conclut à l'irrecevabilité du recours, il convient d'examiner si les conclusions prises le 14 avril 2022 par les recourants (désormais représentés) dans leur complément au recours sont recevables. La procédure de recours se limite par principe à l'objet du litige. Pour circonscrire ce dernier, il convient de partir de l'objet du recours (c'est-à-dire de la décision entreprise), qui forme le cadre dans lequel les parties désignent l'objet du litige dans leurs mémoires (MICHEL DAUM, in Herzog/Daum (éd.), Kommentar zum bernischen VRPG, 2^e éd. 2020, n° 5 ad art. 20a). Lorsqu'un écrit doit être déposé dans un délai déterminé, les conclusions et les motifs doivent être indiqués dans ce délai (cf. art. 33, al. 3 LPJA). Pour des raisons liées à la sécurité du droit et à l'égalité de traitement, l'autorité ne peut pas accorder de délai supplémentaire au-delà du délai légal de recours pour compléter les conclusions et les motifs (JAB 2000 p. 145 c. 2c). Il convient toutefois d'évaluer la signification de l'alinéa 3 de manière différenciée en ce qui concerne la fixation de l'objet du litige. Sur ce point, selon la jurisprudence récente, ce sont avant tout les conclusions qui sont déterminantes. Partant, il n'est pas possible d'étendre l'objet du litige avec de nouvelles conclusions après l'expiration du délai de recours (DAUM, *op. cit.*, n° 15 s. ad art. 33).

Par recours du 24 décembre 2021, les recourants ont allégué que les éléments de leur premier courrier (daté du 21 octobre 2021) n'avaient été nullement pris en considération, ce pourquoi ils faisaient recours, en concluant à la correction de la décision. Seul un «programme de procédure» était joint à leur opposition. Par lettre du 21 octobre 2021, les recourants ont communiqué au bureau du registre foncier que le bâtiment situé sur l'immeuble dont ils avaient fait l'acquisition avait été entièrement démoli et qu'il fallait leur accorder un sursis de quatre ans. Selon les recourants, le bâtiment censé abriter le domicile principal n'était pas encore construit, de sorte qu'ils se prévalaient d'une erreur essentielle. À titre complémentaire, ils précisaient qu'il ne s'agissait pas en l'espèce d'une demande de prolongation du délai pour élire domicile. En substance, les recourants concluaient ainsi à l'annulation de la décision du 25 novembre 2021 et à l'octroi d'un délai de sursis de quatre ans, ce qui constitue dès lors l'objet du litige dans le cadre de la présente procédure.

Le 14 avril 2022, les conclusions suivantes sont venues compléter le recours:

1. *Annuler la décision du 25 novembre 2021 du bureau du registre foncier;*
2. *Partant et principalement, statuer en modification de la décision du 20 avril 2020 en ce sens:*
 - 2.1 *Octroyer un délai du sursis au paiement de l'impôt de mutation de 9000 francs d'une durée de quatre ans à compter de la date d'acquisition de l'immeuble;*
 - 2.2 *Accorder une restitution de délai de 131 jours pour le dépôt d'une demande de prolongation du délai d'aménagement (lire: d'emménagement) de deux ans, dès l'entrée en force de la nouvelle décision d'octroi du sursis pour une durée de 4 ans;*
3. *Subsidiairement, retourner le dossier de la cause à l'intimée pour nouvelle décision sur la demande de reconsidération de la décision du 20 avril 2020 et demande de restitution du délai de demande de prolongation du délai d'aménagement (lire: d'emménagement).*

Les conclusions 1 et 2.1 sont comprises dans le présent objet du litige. La conclusion 2.2 se réfère à une demande de prolongation. En substance, ce qui est sollicité est une restitution de délai afin qu'une demande de prolongation puisse être déposée: c'est là une conclusion extérieure à l'objet du litige. Tant dans leur lettre du 21 octobre 2021, à laquelle se réfère le recours du 24 décembre 2022, que dans celle du 18 novembre 2021, les recourants ont indiqué qu'il ne s'agissait pas d'une demande de prolongation du délai pour élire domicile. Par conséquent, il y a lieu de considérer cette conclusion comme une extension inadmissible du recours, lequel est irrecevable sur ce point.

La conclusion 3 n'est recevable que dans la mesure où elle ne concerne pas la restitution du délai de demande de prolongation du délai.

Au reste, le recours ayant été déposé dans le respect de la forme et du délai, il est recevable.

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*, s'il ou elle 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 et qu'il est utilisé personnellement par l'acquéreur ou l'acquéreuse 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.

3.1 En l'espèce, la décision attaquée est celle qu'a rendue le bureau du registre foncier le 25 novembre 2021, par laquelle celui-ci a rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* déposée par les recourants. Le bureau du registre foncier motive sa décision par le fait que les recourants n'ont pas emménagé dans l'immeuble avant l'échéance du délai d'une année à compter de l'acquisition. Il estime qu'il n'est ainsi plus possible de remplir les conditions jusqu'à l'échéance du sursis pour bénéficier de l'exonération fiscale conformément à l'article 11b, alinéa 1 LIMu. Concernant les allégations des recourants selon lesquelles ils voulaient demander le sursis pour une durée de quatre ans car le bâtiment faisait l'objet d'une démolition complète, invoquant ainsi une erreur essentielle, le bureau du registre foncier retient ce qui suit: «Il ne ressort toutefois ni de l'acte authentique relatif à la vente, ni d'éventuels éléments de preuve transmis par les époux en question, que le bâtiment acheté a fait ou fait l'objet, à ce jour, d'une démolition complète. Dans ces conditions, le bureau du registre foncier ne peut pas conclure au fait que le sursis de trois ans octroyé par décision du 22 avril 2020 était manifestement faux au moment où il a été accordé.»

Les recourants allèguent pour leur part que le bâtiment situé sur l'immeuble qu'ils avaient acheté avait fait l'objet d'une démolition complète et qu'il fallait leur accorder un sursis de quatre ans. Ils estiment que la décision du 25 novembre 2021 ne tient pas compte de ces éléments.

3.2 Sur le plan formel, c'est la décision de rejet de la demande d'exonération de l'impôt rendue le 25 novembre 2021 par le bureau du registre foncier qui est attaquée. Le recours se réfère à la durée du sursis fixée dans la décision d'exonération du 22 avril 2020.

3.3 La décision relative au sursis est de nature incidente (DIJE 2018.JGK.5533 du 20 juillet 2021 c. 2 «<https://www.gba.dij.be.ch>» sous Registre foncier / Bases juridiques / Décisions sur recours [état au 14 novembre 2022]). De telles décisions, lorsqu'elles ne portent pas sur la compétence ou la récusation, ne peuvent faire l'objet d'un recours séparé qu'à des conditions particulières (art. 61, al. 2 et 3 LPJA). Cela correspond d'ailleurs à la teneur des voies de droit figurant sur la décision de sursis: «Les chiffres 2 et 3.2 ne sont toutefois susceptibles de recours qu'en cas de préjudice irréparable.» Si le recours n'est pas recevable ou qu'il n'a pas été utilisé, les décisions incidentes peuvent être attaquées par un recours contre la décision finale dans la mesure où elles influent sur le contenu de celle-ci» (art. 61, al. 4 LPJA). Même si les conditions prévues par l'article 61, alinéa 3 LPJA sont remplies pour contester la décision incidente indépendamment de la question au fond, ladite décision ne doit pas être attaquée tout de suite; les destinataires de telles décisions ont le choix (JTA 100.2019.115 du 23 novembre 2020 c. 5.2 et renvois).

3.4 Dans sa décision du 25 novembre 2021, le bureau du registre foncier s'est fondé sur la durée du sursis (trois ans) qu'il avait lui-même ordonnée. Il a rejeté la demande d'exonération parce que les recourants n'ont emménagé qu'après le terme du délai d'emménagement d'une année et qu'ils n'auraient plus pu respecter le délai légal d'habitation d'au moins deux ans durant la période de sursis fixée. Ainsi, la décision de sursis, qui a le caractère d'une décision incidente, exerce une influence sur la décision finale et peut être attaquée avec celle-ci. Il en découle par ailleurs que le délai d'emménagement fixé dans la

décision d'octroi du sursis n'est pas devenu juridiquement inattaquable faute d'avoir été contesté (JTA 100.2019.115 du 23 novembre 2020 c. 5.2). Dans la décision rendue sur la demande d'exonération, le bureau du registre foncier aurait ainsi dû statuer également sur la durée du sursis octroyé par décision antérieure. En effet, s'il avait alors conclu que la durée du sursis avait été fixée à tort, dès le départ, dans la décision correspondante (à trois ans au lieu de quatre), il n'aurait pas pu statuer définitivement sur la demande d'exonération de l'impôt. Bien au contraire, il aurait dû remédier à ce défaut et renvoyer d'une année la fin du sursis en rendant une nouvelle décision incidente.

Étant donné que, dans le recours dirigé contre la décision de rejet venant clore la procédure, les recourants contestent également la durée du sursis fixée par décision, cette durée est aussi réputée attaquée et, dans le cadre du présent recours, l'autorité est tenue d'examiner si elle a été fixée correctement (JTA 100.2019.115 du 23 novembre 2020 c. 5.3).

3.5 La norme légale réglant le délai d'emménagement est déterminante pour la fixation de la durée du sursis. 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 devra être habité dans les deux ans qui suivent l'acquisition de l'immeuble (art. 11b, al. 2 LIMu). Même si la loi ne règle pas expressément le cas des bâtiments en cours de construction, il est logique de déduire du sens des termes opposés – «bâtiment qui existe déjà» et «bâtiment à construire» – qu'un objet en construction, quel que soit le stade des travaux, ne saurait être considéré comme «existant».

La case figurant sur le formulaire de demande ne saurait être interprétée comme une conclusion de la requérante ou du requérant en faveur d'une durée déterminée du sursis. En cochant ou non ladite case, on formule simplement une allégation pertinente pour la décision de sursis. Le principe selon lequel les autorités constatent les faits d'office s'applique également lorsqu'une décision de sursis est rendue (art. 18, al. 1 LPJA).

Force est de donner raison au bureau du registre foncier lorsqu'il relève que le contrat de vente et le formulaire de demande ne comportent pas d'indications démontrant qu'il s'agit en l'espèce d'une démolition complète. Toutefois, le bureau a eu connaissance au plus tard en date du 21 octobre 2021, par la lettre des recourants, qu'il s'agissait dans cette affaire d'une démolition complète et il aurait ainsi eu toute latitude pour demander des moyens de preuve supplémentaires à cet égard. En effet, ceux que les recourants ont remis dans le cadre de la présente procédure de recours confirment la démolition complète qu'ils ont entreprise sur l'immeuble n° de feuillet 100. Dès lors, la durée du sursis ordonnée – limitée à trois ans – enfreint les prescriptions légales, de sorte que la décision de sursis doit être annulée concernant sa durée et qu'il y a lieu d'accorder aux recourants un sursis d'une durée de quatre ans.

Le délai d'emménagement, qui s'étend ainsi sur deux ans, est échu le 10 février 2022. Aucune demande de prolongation du délai d'emménagement (art. 11b, al. 2 LIMu) n'a été déposée par les recourants pendant que ce délai courait. Bien au contraire, ils ont expressément indiqué, dans leur lettre adressée au bureau du registre foncier, qu'il ne s'agissait pas d'une demande de prolongation du délai pour élire domicile. Par ailleurs, ils n'ont jamais signalé au bureau du registre foncier que la durée du sursis demandée de quatre ans ne suffirait pas à réunir les conditions prévues par l'article 11b, alinéa 2 LIMu.

3.6 Il ressort du dossier que le permis de construire a été accordé le 21 février 2022. En d'autres termes, la construction a commencé après l'expiration du délai d'emménagement de deux ans, ce que confirme l'attestation de domicile principal établie par la commune de C. _____ le 26 avril 2022, selon laquelle les recourants étaient, à cette date, domiciliés à la rue-_____ 10 et non à l'adresse de l'immeuble dont ils

avaient fait l'acquisition (rue-_____ 20). Partant, ceux-ci ne sont pas en mesure d'atteindre le délai minimal de résidence requis (2 ans) jusqu'à l'expiration du sursis, même si le délai accordé était de quatre ans.

3.7 En résumé, la DIJ parvient à la conclusion que les conditions d'une exonération fiscale *a posteriori* ne sont pas réunies. Il n'y a donc pas lieu de contester le fait que le bureau du registre foncier ait rejeté la demande des recourants portant sur cette exonération et qu'il ait révoqué le sursis.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

4.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge des recourants (art. 108, al. 1 LPJA). La procédure n'a pas occasionné de dépens susceptibles de remboursement (art. 108, al. 3 en relation avec l'art. 104, al. 1 et 3 LPJA).

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

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.

A._____ et B._____ doivent verser au bureau du registre foncier qui a procédé à la taxation l'impôt sur les mutations découlant de l'acquisition de l'immeuble, d'un montant de 9000 francs, avec intérêts à trois pour cent depuis la réquisition d'inscription au registre foncier.

3.

Les frais de la procédure de recours devant la Direction de l'intérieur et de la justice, d'un montant forfaitaire de 2000 francs, sont mis à la charge de A._____ et B._____.

La facture sera envoyée par courrier séparé dès la date d'entrée en force de la présente décision sur recours.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.