Kanton Bern
Canton de Berne

Direction de l'intérieur et de la justice

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

Notre référence: 2020.DIJ.3779

Décision sur recours du 31 août 2021

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

Nach dem Bezug des Wohneigentums muss der Erwerber oder die Erwerberin dieses während zweier Jahre ununterbrochen als seinen Hauptwohnsitz nutzen. Veräussert er es vorher oder nimmt er an einem anderen Ort Hauptwohnsitz, auch bloss vorübergehend, wird die Handänderungssteuer fällig (E. 4).

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

Après en avoir pris possession, la personne acquéreuse du logement doit l'utiliser pendant deux ans sans interruption comme domicile principal. Si elle l'aliène avant la fin de cette période ou établit son domicile principal en un autre lieu, même à titre temporaire, l'impôt sur les mutations est dû (c. 4).

Faits

A.

B._____ et C._____ sont copropriétaires de l'immeuble feuillet n° 1000 sis dans la commune de D._____, où ils déclarent avoir pris domicile le 22 février 2017. Le 16 mars 2017, ils ont requis l'inscription de l'acquisition auprès du Bureau du registre foncier du A._____ (ci-après: bureau du registre foncier). Par la même occasion, ils ont déposé une demande d'exonération fiscale *a posteriori* et de sursis au paiement de l'impôt sur les mutations au motif que le logement était destiné à leur usage personnel. Par décision du 18 avril 2017, le bureau du registre foncier a accordé le sursis au paiement de 11 700 francs, correspondant au montant de l'impôt sur les mutations, pour une période de trois ans à compter de la date de l'acquisition. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier en garantie du montant de l'impôt sur les mutations.

Par décision du 14 mai 2020, le bureau du registre foncier a partiellement rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* du 16 mars 2017 et modifié sa décision de sursis du 18 avril 2017. Il a révoqué la

décision de sursis pour ce qui concerne la quote-part de copropriété de B._____ et exigé le paiement du montant dû au titre de l'impôt sur les mutations, intérêt et émolument compris, de 6658 francs 95. Cette décision était fondée sur le fait que les conditions de l'exonération fiscale n'étaient pas réunies étant donné que B._____ n'aurait pas établi son domicile principal dans l'immeuble en question avant le 31 mars 2018. La quote-part de copropriété de C._____, qui s'élève à 5850 francs, a quant à elle été exonérée de l'impôt sur les mutations.

B.
Par courrier du 8 juin 2020, B._____ et C._____ ont formé recours auprès de la Direction de l'intérieur et de la justice (ci-après: DIJ) contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 14 mai 2020, concluant en substance à son annulation partielle et à l'octroi de l'exonération fiscale *a posteriori* pour ce qui concerne la quote-part de copropriété de B._____.

Dans sa lettre du 1er juillet 2020, le bureau du registre foncier a renoncé à prendre position sur le recours et renvoyé à la décision attaquée.

Les considérants ci-après se réfèrent au contenu des différents écrits dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

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. La DIJ est dès lors compétente pour statuer sur le recours contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 14 mai 2020.

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). En l'espèce, les recourants ont pris part à la procédure devant le bureau du registre foncier, sont particulièrement atteints par la décision du 14 mai 2020 et ont un intérêt manifeste à sa modification. Partant, ils ont qualité pour former recours. 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*, 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 (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, 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* (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, l'acte contesté est la décision rendue par le bureau du registre foncier le 14 mai 2020. Dans cette décision, le bureau du registre foncier a révoqué l'exonération fiscale *a posteriori* demandée par les recourants au motif que le contribuable B._____ n'a pas établi son domicile principal dans l'immeuble correspondant avant le 31 mars 2018. Celui-ci ne remplit donc pas les conditions légales décrites à l'article 11b LIMu pour bénéficier de l'exonération fiscale.

Il n'est pas contesté que les recourants ont acquis la parcelle feuillet n°1000 par contrat de vente du 21 octobre 2016. L'acquisition de l'immeuble a été inscrite au registre foncier le 16 mars 2017. La demande de sursis au paiement de l'impôt sur les mutations de 11 700 francs a été admise par décision du 18 avril 2017 et le sursis accordé couvrait une période de trois ans. L'attestation de domicile principal du Contrôle des habitants de la Ville de D._____ du 30 janvier 2020 relève que l'immeuble acquis a servi de domicile principal à la recourante depuis 22 février 2017 et au recourant depuis le 31 mars 2018. Le dossier ne

contient pas d'autres documents qui permettraient de démontrer que l'emménagement du recourant a eu lieu à une date antérieure ou que le délai légal d'un an a été respecté.

4.

4.1 Les recourants font valoir en substance que le domicile principal de toute la famille a, depuis le 22 février 2017, toujours été l'immeuble acquis à la rue du E._____ 10 bien que le recourant ne se soit immatriculé administrativement à D._____ qu'en mars 2018. Pendant la plupart de leur parcours professionnel, les recourants ont été employés par l'Organisation des Nations Unies (ci-après: ONU) et ont travaillé pour des projets de maintien de la paix et de développement à l'étranger. Lorsque leurs affectations le permettaient, ils étaient ensemble. Ils ont néanmoins souvent dû travailler dans des lieux différents comme cela est exigé du personnel de l'ONU. Durant cette période, les recourants déclarent avoir vécu de mauvaises expériences liées au fait que leur statut de fonctionnaire international est mal connu en Suisse et qu'il n'existe aucun office qui conseille les collaborateurs suisses de l'ONU. Ils indiquent ainsi avoir rencontré de nombreuses difficultés administratives et plusieurs fois dû payer leurs assurances et leurs impôts à double. C'est pour cette raison que la recourante a recommandé à son mari de s'exmatriculer administrativement de la Suisse quand il a accepté de nouvelles affectations en 2014.

Entre septembre 2014 et juin 2019, le recourant a été envoyé à F._____ et H._____. Ces villes étant dans des pays en situation de guerre, le personnel onusien n'a pas le droit de s'y installer par souci de sécurité. Selon les recourants, les collaborateurs de l'ONU ont un domicile principal et un domicile de travail, ce qui est similaire au système des résidents à la semaine en Suisse. Ils sont dans le pays de travail pour quelques semaines et rentrent chez eux toutes les quatre à douze semaines selon la classification du lieu de travail. Bénéficiant par ailleurs de congés additionnels appelés «Rest and Recuperation», le recourant avait ainsi droit toutes les huit semaines à une semaine de congé qu'il passait toujours dans l'appartement de la rue du E._____ 10 à D._____. Les recourants indiquent ensuite qu'en 2018, l'Office fédéral des assurances sociales leur a permis d'être uniquement assurés par la couverture médicale de l'ONU. Ils ajoutent que l'Intendance des impôts du canton de Berne leur a garanti que le salaire onusien du recourant n'était pas imposable en Suisse, raison pour laquelle le recourant s'était à nouveau immatriculé administrativement en Suisse en mars 2018. Les recourants affirment que D._____ est leur centre de vie et leur lieu de résidence principale depuis 2013. Ils n'ont pas d'autre maison que leur appartement à la rue du E._____ 10. C'est dans celui-ci qu'ils se sont installés, qu'ils élèvent leurs enfants, qu'ils ont leurs amis et qu'ils comptent passer les prochaines années - tout en travaillant pour les objectifs de développement durable, si nécessaire par des affectations de l'un d'eux dans des zones de crise pendant que l'autre conjoint resterait dans leur appartement à D._____.

4.2 Le sens d'une norme doit être déterminée par interprétation. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettant de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause (voir aussi ATF 142 III 695 c. 4.1.2 p. 699, 139 V 250 c. 4.1 p. 254 et les références citées).

L'article 11b, alinéa 1 LIMu est libellé comme suit: «L'impôt qui a fait l'objet d'un sursis selon l'article 11a, alinéa 1 n'est pas perçu lorsque l'immeuble sert de domicile principal à son acquéreur ou à son acquéreuse. Un domicile principal doit être utilisé personnellement par l'acquéreur ou l'acquéreuse pendant au moins deux ans, sans interruption, et exclusivement à des fins d'habitation».

Il ressort clairement de l'article 11b, alinéa 1, dernière phrase LIMu que l'immeuble doit être utilisé personnellement par l'acquéreur et pendant au moins deux ans sans interruption. La loi exclut donc l'exonération fiscale lorsque l'acquéreur n'habite pas lui-même dans l'immeuble en question durant au moins deux ans consécutifs.

Le rapport de la commission du Grand Conseil relève lui aussi que l'acquéreur doit élire son domicile principal dans son logement en propriété pendant deux ans et de manière ininterrompue. Seule une personne habitant elle-même durablement l'objet considéré peut demander à être exonérée de l'impôt. Il ne suffit pas que l'épouse, les enfants ou le partenaire y résident tandis que son propriétaire a un autre domicile. Le propriétaire doit habiter personnellement le logement, sans que cette condition n'exclue la présence d'autres personnes (membres de la famille) dans celui-ci. L'occupation du logement doit également avoir un caractère permanent. Les maisons de week-end, résidences secondaires, maisons de vacances, etc. ne sont donc pas prises en considération (rapport présenté par la commission du Grand Conseil concernant l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires» relatif à la modification de la LIMu [contre-projet direct à l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires»] du 4 mars 2013 [Journal du Grand Conseil 2013, annexe 17 ad art. 11b, al. 1, p. 5; ci-après: rapport]).

La preuve que le ou la propriétaire a habité le logement personnellement, de manière ininterrompue et exclusive pendant deux ans (domicile principal) conformément aux exigences de l'article 11b, alinéa 1 LIMu implique notamment que la personne en question ait fondé dans ce lieu le véritable centre de son existence et de ses intérêts. Des indices à cet égard sont notamment le fait qu'elle y habite et y passe effectivement la nuit. La seule installation de meubles dans le logement ne constitue généralement pas une preuve suffisante. L'annonce de l'arrivée auprès de la commune représente elle aussi un indice important. En effet, la personne requérante va fréquemment chercher à prouver au bureau du registre foncier qu'elle a établi son domicile principal dans le lieu en question, de manière ininterrompue, pendant deux ans, en lui présentant le certificat d'établissement ainsi que la pièce attestant l'imposition de la valeur locative. En pareil cas, elle doit mettre les documents (fiscaux) à la disposition du bureau du registre foncier sans qu'il soit nécessaire de les lui demander. En règle générale, le bureau va considérer ces documents comme des preuves suffisantes du respect du délai prévu à l'article 11b, alinéa 1 LIMu (cf. rapport, commentaire de l'art. 17a, al. 1, p. 6).

4.3 En l'espèce, le Programme des Nations Unies pour le développement certifie, dans un document daté du 9 avril 2018, que le recourant a été affecté à F._____ du 11 octobre 2014 au 31 mars 2018 en tant que spécialiste de gestion. Le Contrôle des habitants de la Ville de D._____ atteste de son côté que le recourant n'a son domicile principal à D._____ que depuis le 31 mars 2018. Ces deux pièces constituent indéniablement des indices qui tendent à prouver que le domicile principal du recourant n'était pas

à D._____ durant la période en question. Le recourant conteste ce fait et déclare être domicilié à D._____ en tout cas depuis le 22 février 2017. Selon le principe général de l'article 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), il appartient en principe à l'autorité d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (voir aussi TF 2C_937/2019 du 8 juin 2020 c. 7.3; ATF 140 II 248 c. 3.5 p. 252). En l'espèce, c'est donc au recourant qu'il revient d'apporter la preuve que son domicile principal est à D._____ depuis le 22 février 2017. Il ressort des documents annexés que le recourant entretenait des liens étroits avec la région de D._____ avant le 31 mars 2018. En effet, il a été immatriculé à D._____ jusqu'en octobre 2014 et sa femme et ses enfants y ont leur domicile principal. La question est donc de savoir si, dans ces circonstances, le bien-fonds de D._____ peut être considéré comme le domicile principal du recourant malgré son activité professionnelle à F._____.

4.4 La notion de domicile n'est pas définie de la même manière par le droit fiscal et par le droit civil (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/ Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Bâle 2011, n° 3 ad § 6). La détermination du domicile principal ne saurait donc résulter de l'interprétation du (seul) droit civil. Il n'est pas non plus possible de s'en tenir uniquement à l'interprétation de la notion de domicile fiscal principal en droit fiscal du fait des différences qui existent entre les impôts directs et les impôts indirects tels que l'impôt sur les mutations. Dans ce cas-ci, la question déterminante est celle du centre de l'existence et des intérêts. Cette notion figure aussi dans le droit fiscal, ce qui permet de se fonder sur la jurisprudence et la littérature en la matière dans l'appréciation du présent recours.

Le centre de l'existence et des intérêts est normalement situé là où la personne contribuable habite la plus grande partie de l'année avec ses proches et entreprend les trajets vers son lieu de travail, passe ses loisirs et possède un réseau d'amis et de connaissances (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, *op. cit*., n° 25 ad § 6 et les références citées). Si le séjour n'est pas limité à un endroit et que le lieu de travail et le lieu de séjour auprès de la famille ne coïncident pas, on accorde généralement davantage de poids aux liens familiaux et sociaux qu'aux liens résultant de l'activité professionnelle. Exceptionnellement toutefois, les liens avec le lieu de travail peuvent primer lorsque l'exercice de l'activité professionnelle ou d'autres liens personnels et sociaux par rapport au lieu de travail ont une intensité telle que les liens familiaux et les autres liens sociaux passent au second plan (cf. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, *op. cit.*, n° 26 ad § 6 et les références citées).

Selon la jurisprudence, les critères suivants doivent en particulier être pris en compte lors de la détermination du centre de l'existence et des intérêts: la situation personnelle, la nature de l'activité lucrative, les retours (ir)réguliers au lieu d'établissement de la famille ainsi que la durée et le but du séjour de même que les conditions de logement aux différents endroits (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, *op. cit.*, n° 27 ad § 6 avec les références citées).

4.5 Dans le cas litigieux, le recourant travaillait huit semaines de suite à F._____ avant de revenir pour l'espace d'une semaine auprès de sa famille à D._____. En tenant compte du congé annuel de six semaines, cela signifie qu'il passait près de 80% de son temps au G._____, à plus de 4000 km du A._____. En outre, son travail n'était pas sans risque. Comme les recourants eux-mêmes le relèvent, la situation sécuritaire au G._____ est instable. Selon l'ONU, la structure «Rest and Recuperation», dont le recourant a pu bénéficier, profite aux collaborateurs tenus de travailler pendant de longues périodes dans des lieux d'affectations où les conditions sont dangereuses, stressantes et difficiles. Elle a pour but de protéger la santé et le bien-être des collaborateurs et d'assurer un rendement optimal lors de la reprise de leur travail, tout en préservant la capacité opérationnelle de l'organisation (https://icsc.un.org/home/restrecuperation). L'affectation du recourant à F._____ ne peut donc pas être comparée à une simple résidence à la semaine. Au contraire, son travail au profit de l'ONU constituait un véritable sacrifice. Il prenait une telle place dans la vie du recourant que sa vie de famille passait au second plan. L'appartement acquis à la rue du E._____ 10 à D._____ doit être davantage considérée comme une maison de week-end ou de vacances, dans laquelle le recourant pouvait se ressourcer avant de repartir pour huit semaines au front. Il est donc ici justifié d'accorder un plus grand poids aux liens qui résultent de son activité professionnelle qu'aux liens familiaux et sociaux. Le centre de l'existence et des intérêts du recourant n'était donc manifestement pas à D._____ entre le 22 février 2017 et le 31 mars 2018.

En vertu de l'article 11b, alinéa 2 LIMu, la personne qui acquiert un objet déjà construit dispose d'un délai d'un an à compter de l'acquisition pour y élire son domicile principal. Ainsi, le recourant aurait normalement dû faire usage de l'immeuble acquis comme domicile principal à partir du 21 octobre 2017. En l'espèce, il n'avait toutefois pas encore élu domicile dans l'appartement de la rue du E._____ 10 à cette date. Partant, la condition à l'exonération de l'impôt *a posteriori* n'est pas remplie.

4.6 Enfin, le recourant pourrait éventuellement être au bénéfice d'une exonération de l'impôt sur les mutations en raison de son statut de fonctionnaire de l'ONU. L'article 12, alinéa 1, lettre *b* LIMu dispose à cet effet qu'aucun impôt n'est à acquitter lorsque le droit fédéral ou une loi cantonale exclut la perception. En règle générale, l'imposition des fonctionnaires des organisations internationales est réglée par des accords dits de siège entre la Suisse et les différentes institutions. Ces accords internationaux s'appliquent en matière d'imposition fédérale, cantonale et communale. L'assujettissement à l'impôt de ces fonctionnaires peut être réglé très différemment selon l'accord de siège dont ils relèvent.

En vertu de l'article V, lettre *b* de l'accord sur les privilèges et immunités de l'Organisation des Nations Unies conclu entre le Conseil fédéral suisse et le Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies les 11 juin et 1er juillet 1946 (RS 0.192.120.1), les fonctionnaires de l'Organisation des Nations Unies sont exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par l'Organisation des Nations Unies. L'exonération fiscale se rapporte donc aux revenus perçus par les fonctionnaires onusiens pour l'exercice de leur activité professionnelle. L'impôt sur les mutations est en revanche un impôt cantonal prélevé lors de l'acquisition d'un immeuble. Il concerne les propriétaires immobiliers, quels que soient leur domicile ou leur nationalité (Journal du Grand Conseil 2013, annexe 16, p. 4). Cet impôt n'entre ainsi pas dans le

champ d'application de l'accord entre la Suisse et l'ONU. Par conséquent, le statut de fonctionnaire de l'ONU n'exclut pas la perception de l'impôt cantonal sur les mutations.

4.7 Partant, c'est à juste titre que le bureau du registre foncier a rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* du recourant, révoqué le sursis accordé au paiement de l'impôt sur la mutation (y compris les intérêts et les émoluments) et facturé le montant en question. Le recours s'avère ainsi infondé et doit être rejeté.

5.
Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge des recourants qui succombent (art. 108, al. 1 LPJA). Ces frais sont fixés de manière forfaitaire à 2000 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). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 108, 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 2000 francs, sont mis à la charge de B._____ et C._____. 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.

.