



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.2871

## **Décision sur recours du 4 août 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.**

Sur la base du contrat de vente reçu en la forme authentique du 6 avril 2018, A.\_\_\_\_\_ a acquis l'immeuble, feuillet n° 1000-1 en propriété individuelle. En date du 19 février 2018 (date de la réception: le 6 avril 2018), A.\_\_\_\_\_ a déposé auprès du Bureau du registre foncier une demande d'exonération fiscale a posteriori pour un logement destiné à son usage personnel ainsi qu'une demande de sursis au paiement de l'impôt sur les mutations suite à l'acquisition de ce logement. Par décision du 20 juin 2018, le bureau du registre foncier a accordé un sursis au paiement de l'impôt, pour un montant de 6660 francs, pour une période de trois ans à compter de la date d'acquisition de l'immeuble précité. Une

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

**B.**

En date du 18 mars 2021, A. \_\_\_\_\_ a remis au bureau du registre foncier la preuve de l'usage personnel du logement par la ou le propriétaire en vue de l'exonération fiscale a posteriori demandée pour l'impôt sur les mutations ayant fait l'objet d'un sursis ainsi qu'une attestation de domicile principal établie par le contrôle des habitants de Bienne.

Par décision du 8 avril 2021, le bureau du registre foncier a annulé à titre rétroactif la décision d'octroi du sursis rendue le 20 juin 2018. Il a demandé à A. \_\_\_\_\_ le paiement de l'impôt qui avait fait l'objet du sursis, pour un montant total de 7549.40 francs (intérêts et émoluments compris).

**C.**

Le 16 avril 2021, A. \_\_\_\_\_ a recouru contre ladite décision auprès de la Direction de l'intérieur et de la justice du canton de Berne (DIJ). Il conclut en substance à l'annulation de la décision querellée et à l'octroi de l'exonération fiscale a posteriori.

Le bureau du registre foncier s'en tient à sa décision et conclut dans son mémoire de réponse du 2 juillet 2021 au rejet du recours. Le 7 août 2021, A. \_\_\_\_\_ a fait parvenir une remarque au sujet du mémoire de réponse du bureau du registre foncier. En substance, il ne modifie en rien sa conclusion.

**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. Jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2023, l'article 27 LIMu ne contenait pas de disposition concernant les voies de droit permettant d'attaquer les décisions des bureaux du registre foncier relatives à l'exonération fiscale a posteriori. En application de l'article 62, alinéa 1, lettre a LPJA, la DIJ connaissait par conséquent des recours formés contre des décisions rendues par les bureaux du registre foncier. Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2023, les décisions rendues par le bureau du registre foncier peuvent d'abord être frappées d'opposition (art. 27, al. 1 LIMu). La décision sur opposition peut ensuite faire l'objet d'un recours devant la DIJ. Si, comme dans le cas d'espèce, rien de particulier n'est prévu par une disposition de droit transitoire, ce sont les règles générales de droit intertemporel qui s'appliquent (cf. JAB 2017, p. 483, c. 2.2). En vertu des principes généraux en matière de droit transitoire, l'autorité saisie l'est toujours durant la procédure en cours. La DIJ est dès lors compétente pour statuer sur le présent recours contre la décision rendue par le bureau du registre foncier.

**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 recourant a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est touché par la décision attaquée et a donc qualité pour recourir.

**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, la partie 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 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 acquéreuse ou à son acquéreur 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'acquéreuse ou l'acquéreur 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 ces conditions 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 6660 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. Selon l'extrait du

registre du commerce, la société X.\_\_\_\_\_ SA est également enregistrée à l'adresse de A.\_\_\_\_\_. Pour cette raison, il ne s'agit pas d'une utilisation exclusive de l'immeuble à des fins d'habitation.

**3.2** Le recourant oppose à cela, pour l'essentiel, le fait qu'il ne se livre à pratiquement aucune activité commerciale puisqu'il ne doit répondre qu'à quelques courriels et lettres par année. Il précise que, ne serait-ce que pour des raisons financières, il ne lui serait pas possible de louer des locaux pour abriter la société X.\_\_\_\_\_ SA. Il ajoute qu'il ne pourrait de toute façon pas travailler à son domicile privé qui est beaucoup trop bruyant en raison de la présence de ses deux jeunes enfants.

**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, Praxis-kommentar zur Handelsregisterverordnung, 4<sup>e</sup> éd. 2021, n° 496 ad art. 117).

**3.4** En l'espèce, à la période concernée, le siège de la société X.\_\_\_\_\_ SA se situait, selon l'extrait du registre du commerce, à l'adresse de l'immeuble acquis, raison pour laquelle ce dernier n'était pas utilisé exclusivement à des fins d'habitation au sens de l'article 11b, alinéa 1, dernière phrase LIMu. Le fait que le domicile principal du recourant soit le même que celui qui est inscrit au registre du commerce pour la société X.\_\_\_\_\_ SA prouve déjà que l'immeuble, feuillet n° 1000-1 n'est pas utilisé exclusivement à des fins d'habitation (voir, parmi de nombreuses décisions sur recours, 2021.DIJ.5467 du 18 octobre 2022, c. 3.4, confirmée par le JTA 2022/353 du 21 mars 2023, c. 3, en particulier c. 3.5). 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. Comme indiqué, le fait que l'administration et les activités centrales de la société ne se déroulent pas au domicile juridique de celle-ci ne joue aucun rôle. Le bruit causé par des enfants en bas âge qui, selon le recourant, rend impossible l'exercice de l'activité commerciale, ne change rien à cela. Le travail personnel et l'organisation que demanderait le déplacement du siège de la société ne peuvent pas non plus être pris en considération. Dans ces circonstances, les raisons invoquées par le recourant, qui motive l'inscription de son adresse de domicile privé comme domicile de sa société ne jouent aucun rôle.

Le législateur bernois entendait privilégier fiscalement l'utilisation exclusive d'un immeuble à des fins d'habitation, mais aucune forme mixte d'utilisation.

**4.**

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 6600 francs, intérêts et émoluments en sus. Infondé, le recours doit être rejeté.

**5.**

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 DIJ, 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.