



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.6493

Décision sur recours du 24 février 2023

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

Les personnes acquéreuses sont tenues d'apporter spontanément la preuve au bureau du registre foncier, avant l'expiration du sursis, qu'elles remplissent les conditions d'exonération prévues à l'article 11b LIMu (art. 17a, al. 1 LIMu). Le délai déterminant commence à courir au moment de l'acquisition de l'immeuble, c'est-à-dire de l'inscription correspondante au registre foncier (c. 3.3).

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

Erwerberinnen und Erwerber sind verpflichtet, dem Grundbuchamt unaufgefordert vor Ablauf der Stundung den Nachweis der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG zu erbringen (Art. 17a Abs. 1 HG). Für den Beginn des Fristenlaufs ist der Grundstückserwerb massgebend. Als Grundstückserwerb gilt der Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch (E. 3.3).

Faits

A.

Par contrat de vente du 28 mars 2018, A._____ et B._____ ont fait l'acquisition de l'immeuble feuillet n° 1000 sis dans la commune de C._____ et en sont devenus copropriétaires à raison d'une moitié chacun. Dans leur déclaration de la personne assujettie à l'impôt sur les mutations du 28 mars 2018, ils ont noté 880 000 francs comme montant de référence et ont demandé au Bureau du registre foncier, compétent en l'espèce, une exonération fiscale *a posteriori* et un sursis au paiement de l'impôt suite à l'acquisition d'un logement destiné à leur usage personnel, d'un montant de 14 400 francs. La

réquisition d'inscription a été déposée le 17 août 2018. Par décision du 12 septembre 2018, le bureau du registre foncier a fixé l'impôt sur les mutations à hauteur de 14 400 francs et a accordé un sursis au paiement de cet impôt 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 courrier du 1^{er} juin 2021, le bureau du registre foncier a indiqué à A._____ et B._____ que le sursis expirerait le 17 août 2021 et que la preuve que toutes les conditions à l'exonération fiscale étaient réunies devait lui parvenir avant cette date. Le bureau du registre foncier n'a reçu aucune preuve avant l'expiration du sursis.

Par décision du 7 septembre 2021, le bureau du registre foncier a révoqué la décision de sursis du 12 septembre 2018. Il a également exigé de la part de A._____ et de B._____ le paiement de l'impôt ayant fait l'objet du sursis, d'un montant de 14 400 francs, intérêt et émolument compris.

C.

Les 15 septembre 2021 et 4 octobre 2021 respectivement, A._____ et B._____ ont formé recours contre la décision du bureau du registre foncier du 7 septembre 2021 auprès de la Direction de l'intérieur et de la justice (DIJ). Les recourants concluaient en substance à l'annulation de la décision attaquée. En même temps que leurs recours, A._____ et B._____ ont envoyé la preuve de l'usage personnel du logement en vue de l'exonération fiscale *a posteriori* demandée pour l'impôt sur les mutations ayant fait l'objet d'un sursis (formulaire 2b) de même que l'attestation de domicile principal délivrée par la commune municipale de C._____ le 13 septembre 2021.

Dans son mémoire de réponse du 21 octobre 2021, le bureau du registre foncier a conclu au rejet complet du recours et à la confirmation de la décision du 7 septembre 2021.

Dans leur prise de position du 3 novembre 2021, A._____ et B._____ ont maintenu leur recours.

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*. En application de 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 7 septembre 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 sont touchés par la décision attaquée et ont donc qualité pour recourir.

Le recours respecte par ailleurs 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'acquéreuse ou l'acquéreur 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 (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 et a été utilisé personnellement par celle-ci ou celui-ci 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, 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.

3.1 En l'espèce, l'acte contesté est la décision que le bureau du registre foncier a rendue le 7 septembre 2021, par laquelle il a révoqué le sursis et exigé des recourants le paiement de l'impôt ayant fait l'objet du sursis, de 14 400 francs, intérêt et émolument compris. Le bureau du registre foncier motive sa décision par le fait que les recourants n'ont pas apporté durant la période de sursis la preuve que les conditions d'une exonération fiscale étaient réunies ou qu'elles le seraient à la date de l'expiration du sursis.

3.2 En substance, les recourants font valoir qu'ils utilisent l'immeuble acquis comme domicile depuis juin 2018 et qu'ils ont donc droit à l'exonération fiscale. Ils ajoutent que les administrations communales et cantonales connaissaient leur nouvelle adresse, raison pour laquelle ils n'avaient pas compris qu'ils devaient demander une attestation pour la transmettre au bureau du registre foncier; ils ne l'ont compris qu'après avoir reçu la décision du 7 septembre 2021. Ils ont expliqué être en outre partis du principe que la preuve pouvait être apportée jusqu'au 12 septembre 2021 étant donné que le bureau du registre foncier avait accordé le sursis par décision du 12 septembre 2018.

Le bureau du registre foncier contredit cet argument en soulignant que les recourants avaient plusieurs fois été rendus attentifs au fait que le sursis expirait le 17 août 2021 et qu'il ne serait pas possible de tenir compte des preuves parvenues après cette date.

3.3 Comme mentionné au considérant 2, l'acquéreuse ou l'acquéreur doit spontanément prouver au bureau du registre foncier, avant l'expiration du sursis, 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 (cf. art. 17a, al. 1 LIMu). Toute personne requérante est tenue de fournir la preuve, avec tous les documents pertinents, du fait que les conditions sont réunies pour qu'elle soit définitivement exonérée de l'impôt. Le bureau du registre foncier n'a pas à procéder à des recherches. Le respect du délai prévu à l'article 17a, alinéa 1 LIMu constitue aussi un critère d'octroi de l'exonération, qui doit être rempli au même titre que les conditions visées par l'article 11b LIMu. Lorsque la preuve est apportée trop tard, l'exonération fiscale *a posteriori* ne peut pas être accordée même si toutes les conditions de l'article 11b LIMu sont réunies. Ce principe découle non seulement de la teneur de l'article 17a, alinéa 1 LIMu, mais aussi des commentaires du rapport présenté par la commission du Grand Conseil le 4 mars 2013 relatif au contre-projet direct à l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires» et à la modification de la loi concernant les impôts sur les mutations (Journal du Grand Conseil du canton de Berne, 2013, annexe 17, commentaires de l'art. 17a, al. 1, p. 6 et 7; ci-après: rapport). Le droit à l'exonération fiscale s'éteint par conséquent à l'expiration du sursis selon l'article 17, alinéa 2 en relation avec l'article 17a, alinéa 1 LIMu (cf. JTA 100.2020.106 du 26 mai 2021 c. 4.5, avec renvois). S'agissant de l'expiration du sursis, il convient de constater que l'acquisition de l'immeuble détermine le moment où le sursis commence à courir selon la loi concernant les impôts sur les mutations. La date déterminante concernant l'acquisition est celle de l'inscription au registre foncier (cf. rapport, commentaires de l'art. 11b, al. 2, p. 5).

3.4 La réquisition d'inscription au registre foncier a été effectuée le 17 août 2018. Le bureau du registre foncier a accordé le sursis au paiement de l'impôt pour trois ans à partir de la date de l'acquisition de l'immeuble, qui correspond à celle de la réquisition d'inscription au registre foncier. Le sursis expirait donc le 17 août 2021. Le fait que les recourants n'ont transmis les preuves nécessaires au bureau du registre foncier qu'après l'expiration du sursis n'est pas contesté. Les recourants n'ont remis l'attestation de domicile principal de la commune municipale de C._____ et le formulaire 2b au bureau du registre foncier que par courrier du 15 septembre 2021 et les deux documents étaient joints au recours du 15 septembre 2021. Ces derniers ont donc été envoyés trop tard. Les recourants n'ont pas respecté le délai prévu par l'article 17a, alinéa 1 LIMu et n'ont pas rempli les conditions d'exonération de l'impôt sur les mutations. L'argument des recourants selon lequel ils n'avaient pas compris qu'ils devaient faire parvenir une preuve au bureau du registre foncier n'y change rien. Leur objection s'agissant du sursis, dont ils présumaient qu'il expirerait le 12 septembre 2022, n'a pas non plus d'influence sur le résultat. À cet égard, il sied de rappeler aux recourants que, conformément à l'adage, nul ne peut tirer avantage de son ignorance du droit (cf. ATF 126 V 308 c. 2.b, avec renvois). À cela s'ajoute le fait qu'ils ont été plusieurs fois informés de la date d'expiration du délai et de l'obligation d'envoyer une preuve. Maître D._____, par exemple, leur a expliqué la procédure concernant l'impôt sur les mutations dans le cadre du contrat de vente public du 28 mars 2018. Le bureau du registre foncier leur a aussi écrit, le 1^{er} juin 2021, que le sursis allait expirer le 17 août 2021 et que les preuves nécessaires devaient lui être envoyées jusqu'à cette date.

3.5 En résumé, la DIJ parvient à la conclusion que les conditions d'une exonération fiscale *a posteriori* ne sont pas réunies, la preuve que l'immeuble a servi de domicile principal n'ayant pas été apportée dans les délais. Il n'y a donc pas lieu de contester la décision rendue le 7 septembre 2021 par le bureau du registre foncier (cf. art. 17a, al. 3 LIMu). Le recours s'avère ainsi infondé et doit être rejeté.

4.

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.

A. _____ et B. _____ sont tenus d'acquitter l'impôt lié à l'acquisition de l'immeuble, de 14 400 francs, y compris l'intérêt de 3 % qui court à compter de la date de la réquisition d'inscription au registre foncier, auprès du bureau du registre foncier qui a procédé à la taxation. L'hypothèque légale est radiée dès que l'impôt est payé.

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 de B. _____ qui sont tenus de les payer solidairement à parts égales, soit à raison de 1000 francs chacun.

Les frais seront facturés par courrier séparé dès la date d'entrée en force de la présente décision sur recours.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.