



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.9088

## **Décision sur recours du 29 août 2023**

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

- a *Une rétroactivité proprement dite des normes, par laquelle un nouveau droit est appliqué à un fait qui s'est entièrement réalisé avant l'entrée en vigueur de ce droit, est en principe inadmissible (c. 3.2).*
- b *En application de l'article 43, alinéa 2 LPJA, un délai manqué ne peut être restitué que lorsque la personne concernée, pour des raisons suffisantes, objectives ou subjectives, a été empêchée de respecter le délai fixé ou de se faire représenter à cet effet; en outre, aucune négligence ne doit pouvoir lui être reprochée (c. 4.2).*
- c *Les certificats médicaux sont soumis à la libre appréciation des preuves et il s'agit notamment de tenir compte de la date de l'évaluation médicale. Si le certificat médical ne porte que sur l'état général de la personne concernée, cela ne suffit pas à remplir les exigences de l'article 43, alinéa 2 LPJA. Il est indispensable que ce certificat explique pourquoi et dans quelle mesure la personne ne pouvait pas, pour des raisons de santé, respecter le délai imparti, ni demander à une tierce personne de faire le nécessaire à sa place (c. 4.2).*

### ***Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum***

- a *Eine echte Rückwirkung von Normen, bei der neues Recht auf einen Sachverhalt angewendet wird, der sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht hat, ist grundsätzlich unzulässig (E. 3.2).*

- b *Nach Art. 43 Abs. 2 VRPG kann eine versäumte Frist nur wiederhergestellt werden, wenn die säumige Person aus hinreichenden, objektiven oder subjektiven Gründen davon abgehalten worden ist, fristgerecht zu handeln oder eine Vertretung zu bestellen und wenn ihr auch keine Nachlässigkeit vorzuwerfen ist (E. 4.2).*
- c *Arztzeugnisse unterliegen der freien Beweiswürdigung, wobei unter anderem zu berücksichtigen ist, wie zeitnah die ärztliche Beurteilung ist. Äussert sich ein Arztzeugnis lediglich allgemein über den Gesundheitszustand, genügt dies den Anforderungen von Art. 43 Abs. 2 VPRG nicht. Vielmehr ist erforderlich, dass im Zeugnis dargelegt wird, weshalb und inwiefern die betroffene Person die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen nicht vornehmen und auch nicht jemand anderen damit betrauen konnte (E. 4.2).*

## **Faits**

### **A.**

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont fait l'acquisition du bien-fonds, feuillet du RF n° 1000, par contrat de vente du 11 juin 2018 reçu en la forme authentique. L'inscription au registre foncier a été effectuée le 19 octobre 2018. Les recourants, dans leur déclaration spontanée non datée, qui est parvenue au Bureau du registre foncier (ci-après: bureau du registre foncier) le 19 octobre 2018, ont indiqué un prix d'achat de 700 000 francs comme base de calcul pour l'impôt sur les mutations. Ils ont simultanément déposé une demande d'exonération fiscale a posteriori et un sursis au paiement de l'impôt sur les mutations suite à l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel.

Par décision du 20 février 2019, le bureau du registre foncier a rendu une décision de taxation portant sur un montant de 12 600 francs et accordé un sursis au paiement de l'impôt sur les mutations pour une durée de trois ans à compter de la date d'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 26 septembre 2021 (date de la réception: le 25 octobre 2021), A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont fait parvenir au bureau du registre foncier le formulaire 2b ainsi qu'une attestation de domicile pour chacun d'entre eux. Par décision du 23 novembre 2021, le bureau du registre foncier a rejeté la demande d'exonération fiscale a posteriori, annulé les décisions de sursis du 20 février 2019 et exigé de A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ le versement de l'impôt sur les mutations d'un montant de 12 600 francs, majoré d'un intérêt de 3 %, ainsi que d'un émolument de 300 francs.

### **C.**

Par courrier du 9 décembre 2021 (date de la remise à la poste: le 24 décembre 2021), A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont formé recours contre la décision du bureau du registre foncier auprès de la Direction de l'intérieur et de la justice (DIJ). Ils concluent en substance à la restitution du délai manqué et à l'annulation de la décision attaquée.

Par décision du 12 janvier 2022, l'Office juridique de la DIJ, qui instruit le recours, a donné la possibilité au bureau du registre foncier de prendre position au sujet de l'affaire. Dans sa lettre du 24 janvier 2022, le bureau du registre foncier a conclu en substance au rejet du recours et renvoyé à la décision attaquée. Il a en outre constaté que les problèmes personnels avancés par A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ n'étaient pas de nature à justifier la restitution du délai qui n'avait pas été respecté.

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** Conformément à l'article 26, alinéa 1 de la loi du 18 mars 1992 concernant l'impôt 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). Jusqu'au 31 mars 2023, l'article 27 LIMu ne contenait pas de disposition relative aux voies de droit concernant les décisions des bureaux du registre foncier portant sur l'exonération fiscale a posteriori. Pour cette raison, la DIJ statuait sur les décisions rendues par les bureaux du registre foncier en application de l'article 62, alinéa 1, lettre a LPJA. 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), un recours pouvant ensuite être formé contre la décision sur opposition auprès de la DIJ. Si, comme dans le cas d'espèce, rien de particulier n'est prévu par le droit transitoire, ce sont les règles générales de droit intertemporel qui s'appliquent (voir JAB 2017, p. 483, c. 2.2). En vertu des principes généraux de droit transitoire, la compétence, une fois établie, subsiste pendant toute la durée de la procédure. Par conséquent, la DIJ est compétente pour connaître du recours formé contre la décision du bureau du registre foncier qui est attaquée.

**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.

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

#### **2.**

Les recourants font valoir dans leur courrier du 9 décembre 2021 qualifié d'opposition que des événements personnels les ont empêchés de remettre la preuve de l'existence des conditions requises selon l'article 11b LIMu dans le délai prévu. Ils avancent que l'année précédente a été compliquée pour eux et qu'ils se sont séparés en mai 2021. Ils précisent continuer à faire ménage commun mais indiquent que leur contexte familial et psychosocial s'est fortement modifié. Afin d'éviter des situations difficiles, le recourant dit avoir

loué un autre appartement, raison pour laquelle les conditions financières du couple se sont détériorées. Les recourants précisent que leur fils souffre d'un trouble du spectre autistique requérant une prise en charge intensive de leur part à tous deux, raison pour laquelle ils prévoient désormais de séparer le bien-fonds commun en deux appartements distincts. Le recourant a par ailleurs remis une lettre du 1<sup>er</sup> octobre 2020 émanant du X. \_\_\_\_\_ cabinet à C. \_\_\_\_\_ attestant qu'il souffre d'une dépression d'épuisement aiguë.

### **3.**

**3.1.** L'autorité applique le droit d'office (art. 20a LPJA). Diverses modifications de la loi concernant l'impôt sur les mutations sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2023. L'ancien article 17a, alinéa 1 LIMu, qui était applicable jusqu'au 31 mars 2023, prévoyait que la preuve que les conditions d'une exonération fiscale a posteriori étaient remplies devait être fournie avant le terme du sursis. Le nouveau droit dispose, lui, que le délai est de 30 jours à partir de l'expiration du sursis.

**3.2** Le droit applicable est en principe celui en vigueur lors de la réalisation de l'état de fait qui doit être apprécié juridiquement ou qui a des conséquences juridiques, sous réserve de dispositions particulières du droit transitoire (ATF 146 V 364, c. 7.1). Si, pendant la litispendance d'une procédure administrative ou de justice administrative, un nouveau droit matériel plus favorable à la personne requérante entre en vigueur, les faits peuvent être jugés selon le nouveau droit pour des raisons d'économie de procédure, pour autant que la personne requérante puisse en tout temps déposer une nouvelle demande et obtenir ainsi l'application du nouveau droit (JAB 2016, p. 293, c. 4.3.1). Une rétroactivité proprement dite des normes, par laquelle un nouveau droit est appliqué à un fait qui s'est entièrement réalisé avant l'entrée en vigueur de ce droit, est en principe inadmissible. Elle est admise à titre exceptionnel lorsqu'elle est expressément ordonnée, que son but est clairement recherché au sens de l'acte législatif, qu'elle est limitée de façon modérée dans le temps et qu'elle se justifie par des intérêts publics prépondérants. Une rétroactivité favorable aux destinataires est autorisée aux mêmes conditions et sous réserve des droits des tiers (Alfred Kölz, Intertemporales Verwaltungsrecht, in ZSR 102/1983, 2. Halbband, p. 171 s.).

**3.3** En l'espèce, l'impôt sur les mutations a donné lieu à un sursis jusqu'au 19 octobre 2021 et la demande d'exonération fiscale a posteriori a été rejetée par décision du bureau du registre foncier du 23 novembre 2021. Le fait que les recourants n'aient envoyé le formulaire 2b ainsi que deux attestations de domicile principal (formulaire 2c du registre foncier) qu'en date du 25 octobre 2021 n'est pas contestable. Le délai de 30 jours après l'expiration du sursis, applicable selon le nouveau droit, avait lui aussi expiré depuis longtemps à l'entrée en vigueur de la modification de la loi, le 1<sup>er</sup> avril 2023. Les faits se sont donc entièrement réalisés avant l'entrée en vigueur de la modification de la loi. Le dépôt d'une nouvelle demande en vertu du droit le plus récent n'est pas possible non plus dans le cas d'espèce. De même, les conditions auxquelles une rétroactivité proprement dite serait admissible à titre exceptionnel ne sont pas remplies. Par conséquent, c'est l'ancien article 17a, alinéa 1 LIMu dans sa teneur valable jusqu'au 31 mars 2023 qui s'applique, selon lequel la preuve requise pour l'exonération de l'impôt sur les mutations devait

être apportée jusqu'à l'expiration du sursis. Ce délai a incontestablement été dépassé. Par conséquent, le recours n'est pas motivé et il convient de le rejeter.

#### **4.**

**4.1** Dans la mesure où les recourants font valoir qu'ils ont laissé passer le délai en raison de leur situation personnelle, leur courrier peut être compris comme une demande de restitution de délai au sens de l'article 43, alinéa 2 LPJA. C'est le bureau du registre foncier qui est compétent, en première instance, pour traiter une demande formelle de restitution. Dans sa prise de position du 24 janvier 2022, il s'est prononcé clairement sur le fait que les problèmes personnels évoqués par les recourants ne constituaient pas un motif de restitution de délai. Pour des raisons d'économie de procédure, il est donc justifié de renoncer à titre exceptionnel à transmettre la demande de restitution du délai au bureau du registre foncier, pour qu'il la traite, et de statuer à son sujet dans le cadre de la procédure devant la DIJ.

**4.2** Si, pour un autre motif qu'une notification irrégulière, la partie, ou sa ou son mandataire, a été empêchée d'agir dans le délai fixé sans avoir commis de faute, le délai peut être restitué pour autant que la partie en fasse la demande, avec indication du motif, dans les trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; l'acte omis doit être exécuté dans ce délai (art. 43, al. 2 LPJA). Un délai manqué ne peut être restitué que lorsque la personne concernée, pour des raisons suffisantes, objectives ou subjectives, a été empêchée de respecter le délai fixé ou de se faire représenter à cet effet; en outre, aucune négligence ne doit pouvoir lui être reprochée. Il doit s'agir de raisons d'une certaine importance, telles qu'une maladie ou un accident graves, un cas de force majeure, l'incapacité subite d'exercer ses droits civils, le décès inattendu de proches (voir art. 43, al. 2 LPJA; JAB 2014, p. 130, c. 3.2.1; Michel Daum, in Herzog/Daum [éd.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2<sup>e</sup> éd. 2020, n. 14 ad art. 43). Dans le contexte du motif d'empêchement pratique important qu'est la maladie grave, les certificats médicaux jouent un rôle essentiel. Ils sont soumis à la libre appréciation des preuves et il s'agit notamment de tenir compte de la date de l'évaluation médicale. Si le certificat médical ne porte que sur l'état général de la personne concernée, cela ne suffit pas à remplir les exigences de l'article 43, alinéa 2 LPJA. Il est indispensable que ce certificat explique pourquoi et dans quelle mesure la personne ne pouvait pas, pour des raisons de santé, respecter le délai imparti, ni demander à une tierce personne de faire le nécessaire à sa place (Michel Daum, op. cit., n. 22 ad art. 43, avec renvois).

Il apparaît à la lecture du courrier des recourants que la période qui a précédé l'expiration du sursis a été extrêmement difficile en raison de la séparation du couple. La situation de leur fils, qui nécessite une prise en charge très importante, les a en outre fortement sollicités, ce qui a finalement entraîné des problèmes d'ordre psychique chez le recourant. La lettre du X. \_\_\_\_\_ cabinet, à C. \_\_\_\_\_, datée du 1<sup>er</sup> octobre 2020 et jointe au courrier des recourants, précisant que le recourant souffre d'une dépression d'épuisement aiguë, le confirme. Cette lettre ne permet cependant pas de déterminer dans quelle mesure le recourant était alors limité dans ses actions. Par ailleurs, elle est datée du 1<sup>er</sup> octobre 2020 et a donc été rédigée près d'un an avant l'expiration du sursis. Elle n'informe nullement sur l'état de santé du recourant au moment de l'expiration du délai. Il s'agit en outre de tenir compte du fait que la recourante, et non seulement le recourant, aurait pu faire parvenir les documents à temps. Rien, dans le courrier, n'explique

pour quelle raison elle n'aurait pas pu s'en occuper et les recourants ne font d'ailleurs valoir aucun argument à cet égard. De manière générale, les circonstances personnelles décrites par les recourants ne suffisent pas à justifier une restitution du délai fondée sur l'article 43, alinéa 2 LPJA. Il convient de rejeter la demande des recourants de restitution du délai applicable au sursis.

**5.**

Les coûts de la procédure de demande de restitution du délai sont mis à la charge des recourants (art. 107, al. 1 LPJA). Ils sont fixés de manière forfaitaire à 500 francs, en application de l'article 103, alinéa 2 LPJA en relation avec l'article 14, alinéa 1 de l'ordonnance du 22 février 1995 fixant les émoluments de l'administration cantonale (OEmo; RSB 154.21). Compte tenu des circonstances particulières, il est justifié de ne pas percevoir de frais pour la procédure de recours (art. 108, al. 1 LPJA). Il n'y a pas à adjuger de dépens (art. 107, al. 3 et 108, al. 3 LPJA).

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

La demande de restitution de délai est rejetée.

**3.**

Les coûts de la procédure devant la DIJ, d'un montant forfaitaire de 500 francs, sont mis à la charge de A.\_\_\_\_\_ et de B.\_\_\_\_\_. Une facture séparée leur parviendra dès que la présente décision sera entrée en force.

**4.**

Il n'est pas adjugé de dépens.