

Mémento concernant la pratique en matière de taxation en application de l'article 6a de la loi concernant les impôts sur les mutations (LIMu)

1. Motion Haas

Le 13 mars 2019, le Grand Conseil a adopté la motion Haas 237-2018 intitulée «Retour à la pratique voulue par Grand Conseil concernant les impôts sur les mutations». Pendant la phase transitoire qui durera jusqu'à l'entrée en vigueur de la révision législative exigée par la motion, la pratique suivie jusqu'ici par la majorité des bureaux du registre foncier s'applique de manière uniforme.

Le présent mémento expose les principes applicables en matière de taxation en cas d'acquisition d'une construction clés en main à l'intention des personnes assujetties à l'impôt sur les mutations, des notaires et des autres personnes intéressées.



2. Constructions vendues clés en main; contrat de vente lié à un contrat d'entreprise

Lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, et lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, l'impôt est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage)¹.

En adoptant l'article 6a LIMu, le législateur entendait créer une base légale de calcul de l'impôt sur les mutations qui soit indépendante (notamment) de l'état d'avancement des travaux, dans un souci d'égalité de traitement entre les parties acquérant un immeuble déjà construit et celles qui achètent une construction future.

3. Critères permettant de conclure à l'acquisition d'une construction clés en main

Une appréciation de l'ensemble des circonstances concrètes doit permettre de conclure que l'acquisition a pour objet à la fois le terrain et la construction devant être érigée sur celui-ci. La volonté contractuelle de la partie acquéreuse doit porter sur l'achat d'une construction clés en main. Peu importe à cet égard, conformément aux considérations ci-dessus, que la construction soit déjà érigée, entièrement ou en partie, au moment de l'inscription au registre foncier, ou soit encore à l'état de projet. Il doit exister entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise une interdépendance telle que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre. L'affaire dans sa globalité doit équivaloir, au vu du résultat, à la vente d'une construction achevée. L'élément central, à cet égard, est le rôle actif et prépondérant de la **partie venderesse**. Par contre, la forme et la désignation du contrat d'entreprise (contrat de vente d'une construction clés en main au sens strict, contrat de vente et d'entreprise combiné, contrats de

¹ Article 6a de la loi du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu; RSB 215.326.2)

vente et d'entreprise distincts) ne jouent aucun rôle dans la détermination de la base de calcul de l'impôt sur les mutations.

Dans la pratique, on considère comme acquisition de terrain à bâtir non seulement l'acquisition d'un immeuble encore exempt de construction, mais aussi celle d'un droit de superficie distinct et permanent ou encore d'un immeuble comportant des objets voués à la démolition.

Les **circonstances** suivantes sont des indices d'une acquisition clés en main:

- Au moment de la conclusion du contrat, les détails concernant son objet sont déjà déterminés dans une large mesure (descriptif architectural, demande de permis de construire déposée par la partie venderesse ou permis de construire délivré). La partie acquéreuse n'a en effet pas de véritable influence sur les travaux de construction. Elle ne saurait se charger elle-même de la construction ou de l'achèvement du bâtiment. La possibilité qui lui est offerte, le cas échéant, d'opter pour certains matériaux ou d'effectuer des choix de détail en matière d'agencement intérieur ne suffit pas à remettre en cause la qualification d'acquisition clés en main.
- La prestation de la partie acquéreuse est déjà clairement définie au moment de la conclusion du contrat (prix forfaitaire).
- La partie venderesse est responsable de l'achèvement de la construction. Les profits et les risques passent à la partie acquéreuse une fois le bâtiment entièrement érigé.

Si le prix d'acquisition et celui de l'ouvrage sont indépendants l'un de l'autre et que la partie acquéreuse, au moment de la conclusion du contrat de vente, a encore toute liberté pour décider quand, comment et avec qui elle entend construire le terrain, le prix de l'ouvrage ne peut pas être soumis à l'impôt sur les mutations et n'est donc pas ajouté au prix d'acquisition. On considère que la partie acquéreuse n'est pas limitée dans sa capacité de disposer si elle choisit l'entreprise, l'entreprise générale ou l'entreprise totale, qu'elle la charge de l'établissement du projet, puis conclut un contrat avec elle (cf. toutefois le ch. 4 *infra*), la partie venderesse se contentant pour sa part de proposer le terrain. Dans un tel cas en effet, c'est elle (et non la partie venderesse) qui supporte l'intégralité des risques, joue un rôle actif et fait avancer le projet. Dès lors, les examens préliminaires, études de projet et autres qui ont lieu à l'instigation de la *partie acquéreuse*, selon un mandat donné avant l'acquisition, ne signifient pas qu'il existe, entre les contrats de vente d'une part et d'entreprise d'autre part, un lien attestant de l'acquisition d'une chose future. Il en va de même si la partie venderesse obtient simplement la promesse que certains travaux seront exécutés dans le cas du bâtiment à ériger ou que l'immeuble sera construit dans un délai donné (en particulier le délai imposé par la commune).

4. Relation tripartite

On est en présence d'une situation particulière lorsque le contrat de vente de l'immeuble et celui qui porte sur la construction de ce dernier ne sont pas conclus par les mêmes parties. Bien que la partie aliénant le terrain soit distincte de l'entrepreneur (d'un point de vue factuel ou économique), il est possible, dans certaines circonstances, que le prix de l'ouvrage entre en considération dans le calcul du montant de

l'impôt sur les mutations. Tel est le cas lorsque la *réalité économique* d'une affaire assimile celle-ci à l'acquisition d'une chose future. Le critère essentiel est, à cet égard, que la capacité de disposer de la partie acquéreuse soit considérablement restreinte **par la partie venderesse qui joue à cet égard un rôle actif**. Les contrats de vente et d'entreprise sont alors interdépendants au point que leur mise en œuvre relève d'un destin commun. Ils traduisent la volonté des parties au contrat d'aboutir au transfert d'une construction clés en main qui soit conforme au permis de construire. Il n'appartient pas à la partie acquéreuse d'ériger ni d'achever le bâtiment.

Les **circonstances** suivantes, dans une relation tripartite, sont des indices d'une acquisition clés en main:

- existence de liens économiques ou juridiques étroits entre la partie venderesse et l'entreprise (p. ex. en cas de sociétés réunies dans un groupe);
- existence d'une obligation de conclure un futur contrat de construction imposée à la partie acquéreuse;
- grands ensembles ou complexes immobiliers, lorsque la partie venderesse et l'entreprise (générale ou totale) travaillent en étroite collaboration l'une avec l'autre dans le but de proposer des constructions clés en main sur le marché; le cas emblématique est celui dans lequel l'ensemble ou le complexe est planifié et projeté par la partie venderesse, qui a déposé la demande de permis de construire ou obtenu le permis (général) de construire, tandis que la partie acquéreuse conclut avec une entreprise générale tierce un contrat d'entreprise sur la base des plans déjà approuvés pour la construction du terrain.

5. Documents nécessaires à la taxation

La contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble comprend toutes les prestations de nature pécuniaire auxquelles l'acquéreur ou l'acquéreuse s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de l'aliénatrice *ou à l'égard de tiers* en relation avec l'immeuble (cf. art. 6 LIMu). Il en résulte que le prix de l'ouvrage entre en ligne de compte dans la base de calcul de l'impôt sur les mutations en cas d'acquisition d'une construction clés en main.

La partie acquéreuse faisant valoir que seul le prix de vente du terrain à bâtir constitue la base de calcul de l'impôt sur les mutations est tenue de remettre au bureau du registre foncier, en sus de sa déclaration (formulaire du RF n° 2 ou 2a), les documents suivants:

- une copie du permis de construire *ou*, si celui-ci n'a pas encore été délivré, une copie de la demande de permis déposée, *ou* une déclaration de la personne imposable ou de son représentant ou de sa représentante selon laquelle aucune demande de permis n'a encore été formulée;

- une déclaration relative au terrain à bâtir de la personne imposable ou de son représentant ou de sa représentante (p. ex. sur le modèle de l'acte notarié² n° 621.1, ch. III./13, complément 38, 11/2018³).

Des documents supplémentaires ne doivent être produits qu'à la requête du bureau du registre foncier (art. 17, al. 1 LIMu). Une taxation complémentaire au sens de l'article 19 LIMu est réservée.

6. Entrée en vigueur

Le présent memento entre en vigueur avec effet immédiat et s'applique à toutes les procédures de taxation pendantes devant les bureaux du registre foncier.

Ostermundigen, le 6 mai 2019

Le président du Directoire des bureaux du
registre foncier du canton de Berne

Daniel Santschi

² Cf. le recueil des modèles d'actes notariés de l'Association des notaires bernois

³ «Les parties déclarent qu'il n'y a sur l'objet du présent acte ni de construction terminée, ni de construction en cours, ni d'autres installations. Les parties constatent que l'acquéreur est libre de décider comment et quand il construira sur la parcelle faisant l'objet du présent acte.»