

Münstergasse 2
Case postale
3000 Berne 8
Téléphone 031 633 76 78
Télécopie 031 634 51 54

2018.JGK.3984

Décision sur recours du 10 août 2020

Impôt sur les mutations: logement destiné à l'usage personnel du ou de la propriétaire



- a *Portée d'une prolongation du délai applicable à la remise de l'attestation de domicile principal accordée sur une base volontaire par le bureau du registre foncier après l'expiration du sursis.*
- b *Une telle prolongation de délai n'est pas prévue par la législation et est accordée sur une base volontaire. Elle ne doit pas être notifiée par courrier recommandé. Les personnes assujetties à l'impôt sont dans tous les cas tenues, en application de la loi, de transmettre spontanément les documents au bureau du registre foncier avant l'expiration du sursis.*

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

- a *Bedeutung einer vom Grundbuchamt nach Ablauf der Stundungsfrist gewährten freiwilligen Verlängerung der Frist zur Einreichung der Hauptwohnsitzbestätigung.*
- b *Eine solche Fristverlängerung ist im Gesetz nicht vorgesehen und freiwillig. Sie muss nicht mit eingeschriebenem Brief eröffnet werden. Steuerpflichtige müssen die Unterlagen ohnehin von Gesetzes wegen unaufgefordert vor Ablauf der Stundungsfrist dem Grundbuchamt einreichen.*

Faits

A.

Par la conclusion de l'acte de vente du 23 janvier 2015 reçu en la forme authentique, A. _____ et B. _____ ont acquis l'immeuble feuillet n° 1000 à C. _____ en tant que copropriétaires. Le 21 avril 2015, Maître D. _____ a requis l'inscription de l'acquisition au registre foncier. Dans la déclaration de la personne assujettie à l'impôt sur les mutations qu'ils ont soumise, les acquéreurs ont indiqué un montant de 630 000 francs comme base de calcul, en formulant une demande d'exonération fiscale *a posteriori* et de sursis au paiement de l'impôt suite à l'acquisition d'un logement destiné à leur usage personnel.

Par sa décision du 19 mai 2015, le Bureau du registre foncier E. _____ (ci-après: bureau du registre foncier) a accordé le sursis au paiement de 11 340 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.

B.

Le 19 juin 2018, le bureau du registre foncier a rendu une décision par laquelle il a révoqué le sursis accordé le 19 mai 2015 et indiqué qu'un impôt sur les mutations de 11 340 francs devait être perçu. Il a fait valoir pour motif que les conditions posées à l'octroi de l'exonération fiscale *a posteriori* prévues à l'article 11b de la loi du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu; RSB 215.326.2) n'étaient pas réunies, puisque les débiteurs n'ont pas transmis les preuves requises avant l'expiration du sursis malgré la prolongation de délai accordée.

C.

Le 26 juin 2018, A. _____ et B. _____ ont fait parvenir au bureau du registre foncier le formulaire 2b (non signé), accompagné de l'attestation de domicile principal délivrée par la commune de C. _____ confirmant que A. _____ avait son domicile principal dans cette commune du 1^{er} avril 2015 au 30 avril 2017. La commune de C. _____ a également délivré une attestation pour B. _____.

Par courrier du 27 juin 2018, le bureau du registre foncier a envoyé les documents transmis par A. _____ et B. _____ à la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques (JCE; devenue la Direction de l'intérieur et de la justice [DIJ] le 1^{er} janvier 2020), car il estimait ne plus être compétent pour agir après avoir rendu la décision du 19 juin 2018.

D.

Dans son courrier du 18 juillet 2018, A. _____ a fait part de son intention de former recours devant la JCE/DIJ contre la décision rendue le 19 juin 2018 par le bureau

du registre foncier. En substance, il a motivé son recours en indiquant qu'il pensait qu'il était suffisant de faire parvenir l'attestation de domicile et qu'il n'avait eu connaissance de la question qu'avec la décision du bureau de registre foncier.

Dans sa prise de position du 6 août 2018, le bureau du registre foncier a conclu que le recours devait être rejeté. Il a précisé que seul A._____ a recouru contre la décision et que cette dernière est entrée en force pour B._____. Sur le fond, le bureau du registre foncier renvoie à sa décision du 19 juin 2018.

A la demande de l'Office juridique de la JCE/DIJ, qui instruit le cas, le bureau du registre foncier a envoyé le 20 décembre 2019 le courrier qu'il avait transmis à A._____ et B._____, le 4 juin 2018, leur accordant un délai supplémentaire pour la remise des documents nécessaires. Selon les informations du bureau du registre foncier, les lettres par lesquelles il accordait un délai supplémentaire en mai 2018 ne sont plus disponibles.

Le 13 février 2020, Maître F._____ a écrit qu'à compter de cette date elle représentait A._____ dans la procédure de recours. Dans la prise de position du 6 mars 2020, elle a expliqué que le recourant maintenait son recours.

La Direction de l'intérieur et de la justice considère:

1.

1.1 En vertu de l'article 26, alinéa 1 LIMu, 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.

1.2 A._____ et B._____ ont envoyé le formulaire 2b et l'attestation de domicile principal de la commune de C._____ au bureau du registre foncier après qu'il a rendu sa décision du 19 juin 2018. Le bureau du registre foncier a transmis les documents à la JCE/DIJ afin qu'elle s'occupe de l'affaire, puisqu'il ne s'estimait plus compétent en la matière. Par courrier du 18 juillet 2018, A._____ a confirmé qu'il souhaitait former recours contre la décision rendue le 19 juin 2018 par le bureau du registre foncier. Son courrier contenait des conclusions et des motifs et précisait clairement que le recours n'était déposé que par A._____ et non par la copropriétaire, B._____. Le courrier en question ne porte d'ailleurs pas d'autre signature que celle de A._____. Il est parvenu au cours du délai de recours de

30 jours, lequel est donc respecté. La DIJ est compétente pour statuer sur le présent recours contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 19 juin 2018. Le recours respecte les conditions de forme et a été déposé dans les délais. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 Dans son recours du 18 juillet 2018, le recourant fait valoir en substance qu'il n'a eu connaissance de ce qu'il devait faire qu'avec la décision rendue le 19 juin 2019 par le bureau du registre foncier et qu'il a donc transmis l'attestation de domicile de la commune à ce moment-là. Il a indiqué qu'il n'avait pas été contacté par le bureau du registre foncier avant la notification de la décision attaquée.

Dans son mémoire de réponse du 6 août 2018, le bureau du registre foncier s'est entièrement référé à la lettre qu'il avait envoyée le 27 juin 2018 à la JCE/DIJ.

2.2 Un impôt est en principe dû au canton de Berne pour toute acquisition d'immeuble; cet impôt correspond à 1,8 pour cent de la contre-prestation (art. 1 en relation avec les art. 4 à 6 et 11 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 (cf. art. 11a, al. 1 à 3 en relation avec l'art. 17, al. 2 LIMu). Selon le rapport du 4 mars 2013 présenté par la commission du Grand Conseil, qui portait sur le contre-projet direct à l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires» relatif à la modification de la loi concernant les impôts sur les mutations (ci-après: rapport; Journal du Grand Conseil du canton de Berne, 2013, annexe 17, p. 5), la date déterminante concernant l'acquisition est celle de l'inscription au registre foncier.

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). Selon l'article 17a, alinéa 1 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, que toutes les conditions d'une exonération fiscale selon l'article 11b sont réunies ou qu'elles le seront à la date de l'expiration du sursis.

Si les conditions d'une exonération fiscale sont réunies, le bureau du registre foncier approuve la demande d'exonération fiscale *a posteriori* et rend une décision à ce sujet (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, le recourant est devenu propriétaire du logement le 21 avril 2015. Le sursis de trois ans a par conséquent expiré le 21 avril 2018. Le recourant avait jusqu'à cette date pour transmettre au bureau du registre foncier l'attestation de domicile principal délivrée par la commune. En vertu de l'article 26, alinéa 1 LIMu, la procédure de recours est régie par les dispositions de la LPJA à moins que la loi n'en dispose autrement. Les délais légaux ne peuvent pas être prolongés (art. 43, al. 1 LPJA), à moins que la loi ne le permette (MERKLI/AESCHLI-MANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, art. 43, n. 2).

Les lettres du bureau du registre foncier du 4 juin 2018 rendaient les deux copropriétaires attentifs au fait que le sursis avait expiré le 21 avril 2018. Le bureau du registre foncier leur a accordé, à cette occasion, un délai supplémentaire, non prolongeable, de 10 jours pour qu'ils lui remettent les documents requis: la preuve de l'usage personnel du logement par le ou la propriétaire en vue de l'exonération fiscale *a posteriori* demandée pour l'impôt sur les mutations ayant fait l'objet d'un sursis, ainsi que l'attestation de domicile principal. Le bureau du registre foncier a ainsi prolongé en substance le délai expiré le 21 avril 2018. Une lettre antérieure, envoyée selon les informations du bureau du registre foncier aux copropriétaires en mai 2018 et ayant d'après lui le même contenu, n'est pas consignée dans le dossier.

3.2 L'article 17a, alinéa 1 LIMu ne prévoit pas de prolongation de délai. Il se distingue en cela de l'article 11b, alinéa 2 LIMu, qui permet expressément la prolongation du délai applicable à la remise de l'attestation de domicile principal dans la mesure où il en est fait la demande avant l'expiration du délai. En l'espèce, le recourant n'a pas demandé de prolongation de délai, mais le bureau du registre foncier en a accordé une de sa propre initiative. Il n'est pas possible de déterminer clairement quand le délai prolongé prenait fin puisque le bureau du registre foncier a envoyé le courrier du 4 juillet 2018 par courrier normal. Il n'est pas non plus possible d'établir si le bureau du registre foncier a bel et bien envoyé la lettre ou si le destinataire l'a reçue.

Le recourant affirme n'avoir jamais reçu la lettre du 4 juin 2018. La représentante légale du recourant, Maître F._____, précise en outre dans la prise de position du 6 mars 2020 que la notification des décisions et des décisions sur recours doit avoir lieu par envoi recommandé ou d'une autre manière contre accusé de réception (art. 44, al. 1 et 4 LPJA en relation avec l'art. 138, al. 1 du Code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC; RS 272]). Maître F._____ a indiqué que la notification formelle était une condition à la validité juridique d'une décision et qu'une notification était considérée comme régulière lorsque celle-ci entrait dans la sphère d'influence du destinataire et qu'à ce titre, le fardeau de la preuve incomrait aux autorités. Elle a ajouté que dans le cas d'espèce, quand bien même la LIMu ne prévoyait pas de délai supplémentaire pour l'envoi des documents prévoyant l'exonération fiscale, force était de constater que l'autorité précédente avait offert cette possibilité au recourant. Selon la représentante légale, en impartissant un délai pour que le recourant puisse transmettre les documents demandés, il appartenait à l'autorité de le lui notifier par le biais d'un envoi recommandé ou d'une autre manière contre accusé de réception. Elle a aussi indiqué que la preuve exacte de la date de notification du courrier du 6 juin 2018 ne pouvait être rapportée et qu'on ne saurait dès lors déterminer quand le délai avait commencé à courir. Finalement, Maître F._____ a fait valoir qu'on ne saurait considérer que le recours était irrecevable, eu égard à l'interdiction du formalisme excessif et des exigences qui ne sauraient être trop élevées vis-à-vis d'un non-juriste.

3.3 L'article 17a, alinéa 1 LIMu, déjà mentionné au point 2.2, prévoit expressément que l'acquéreur doit *spontanément prouver 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. Une indication en ce sens se trouve également au point 4 de la décision de taxation, rendue le 19 mai 2015 par le bureau du registre foncier et adressée à Maître D._____, qui octroyait le sursis au paiement de l'impôt sur la mutation pour trois ans à hauteur de 11 340 francs. Il pouvait raisonnablement être exigé du recourant qu'il demande au notaire ou au bureau du registre foncier des explications s'il ne comprenait pas la procédure de sursis et d'exonération fiscale *a posteriori*.

3.4 La loi ne prévoit pas que le bureau du registre foncier doive accorder aux acquéreurs qui ont déposé une demande d'exonération fiscale *a posteriori* et de sursis au paiement de l'impôt une prolongation de délai après l'expiration du sursis et leur indiquer les documents à lui envoyer. Il s'agit d'un geste optionnel. Les personnes assujetties à l'impôt ne peuvent pas compter sur le fait que le bureau du registre foncier leur rappelle leurs obligations avant de rejeter la demande d'exonération fiscale *a posteriori*.

En l'espèce, le bureau du registre foncier a accordé au recourant une prolongation de délai le 4 juin 2018 par courrier normal. Hormis les décisions rendues en grand

nombre et sous réserve de dispositions légales contraires, les décisions, les décisions sur recours et les jugements sont notifiés par pli recommandé ou par acte judiciaire; la notification par pli ordinaire est possible si aucune preuve de celle-ci n'est nécessaire (art. 44, al. 2 LPJA). La preuve que la notification a bien eu lieu est à la charge de l'*autorité*. Cette dernière doit prouver que l'acte administratif déclenchant la computation du délai a bien été remis à la personne concernée, ainsi que la date de cette notification. Faute d'une telle preuve, l'action juridique tardive d'une personne concernée doit être admise comme entreprise dans les délais (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *op. cit.*, art. 41, n. 3 et JAB 2019, p. 82, c. 1.3.3). Le recourant part aussi de ce principe à juste titre. La prolongation de délai étant toutefois effectuée sur une base volontaire, il ne peut pas être reproché au bureau du registre foncier de ne pas avoir procédé à un envoi recommandé. Le recourant aurait dû remettre *spontanément* les documents requis avant l'expiration du sursis au bureau du registre foncier. A l'expiration du délai, le bureau du registre foncier aurait sans autres formalités pu révoquer la décision de sursis dans la mesure où les documents n'ont pas été transmis et exiger le paiement de l'impôt sur les mutations sans accorder de délai supplémentaire.

Le bureau du registre foncier n'a pas à agir de lui-même et se procurer les documents requis pour l'exonération fiscale. Si la personne laisse passer le délai, elle est assujettie à l'impôt (cf. rapport, commentaire de l'article 17a, p. 6). Le recourant devait s'attendre à la révocation de la décision de sursis.

4.

4.1 Lorsqu'aucune faute n'a été commise, le délai non respecté (fixé par la loi ou par l'autorité) peut être restitué (art. 43, al. 2 LPJA; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *op. cit.*, art. 43, n. 8). Un motif est valable, et permet de partir du principe qu'aucune faute n'a été commise, lorsque le contribuable a été empêché d'agir dans le délai imparti pour des causes suffisantes, objectives ou subjectives et qu'il ne peut pas être taxé de négligence. Tous les motifs n'entrent donc pas en considération, seuls ceux d'une certaine envergure. Ainsi, une surcharge de travail ou des vacances ne donnent pas lieu à une restitution du délai, contrairement au service militaire, à une maladie grave, un accident ou un autre cas de force majeure, à une incapacité soudaine de discernement, au décès inattendu d'un membre de la famille proche (ATF 119 II 86, c. 2; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *op. cit.*, art. 43, n. 9).

La loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) prévoit aussi, avec l'article 24, une disposition comparable concernant la restitution des délais. Selon la doctrine, applicable par analogie à l'article 43, alinéa 2 LPJA, il est nécessaire que la personne ait été empêchée d'observer le délai sans qu'*aucune faute* ne lui soit imputable. L'impossibilité d'agir en temps utile peut avoir une cause *objective* ou *subjective*. De manière générale,

l'intérêt des tiers concernés et des parties adverses à la sécurité du droit ainsi que la discipline de la procédure impliquent une pratique plutôt restrictive. Même une faute légère s'oppose à une restitution de délai. Un empêchement n'est pas fautif en présence de *causes objectives* et lorsque la partie défaillante, ou la personne désignée pour la représenter, ne peut pas être taxée de négligence. Seules sont déterminantes les causes qui empêchent totalement ou compliquent de manière intolérable la sauvegarde des intérêts de la personne même si toute la diligence requise a été déployée. L'empêchement doit se caractériser par la manière fortuite dont il se produit, de sorte qu'une tierce personne ne puisse pas entreprendre l'action requise. Il convient de refuser la restitution lorsque les personnes devant agir ont manqué d'organisation.

Une restitution peut aussi se justifier par des *causes subjectives*. Dans un tel cas, les personnes devant agir étaient objectivement en mesure d'agir, mais ont été empêchées de le faire par des circonstances les touchant personnellement. La cause subjective se réalise par conséquent lorsque la personne devant agir ne l'a pas fait au seul motif qu'elle n'a pas pu apprécier correctement la situation à la suite d'une erreur ou en raison d'un manque d'information. La question se pose alors de savoir dans quelle mesure la situation se révèle excusable. Le défaut d'action est répréhensible lorsque la personne devant agir n'a pas fait preuve de l'attention que l'on pouvait raisonnablement exiger d'elle en vertu du principe de la bonne foi. Un empêchement notable peut résulter notamment de la faute d'une autorité; il convient en particulier de songer à la transmission d'instructions ou de renseignements peu clairs ou faux. La simple méconnaissance du droit ne suffit en principe pas, il faut qu'il s'agisse de rapports juridiques complexes, opaques et qui se laissent difficilement appréhender (STEFAN VOGEL, in Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd., 2019, art. 24, n. 7 à 13).

4.2 En l'espèce, la contestation du recourant porte en substance sur le fait qu'il n'a pas reçu la décision rendue par le bureau du registre foncier concernant la prolongation du délai applicable à remise de l'attestation de domicile principal. Par contre, le recourant ne fait pas valoir qu'il a été empêché pour des raisons objectives ou subjectives de respecter le délai. Il ne s'agit donc pas d'une demande, expresse ou implicite, de restitution de délai selon l'article 43, alinéa 2 LPJA. Une demande de restitution du délai n'aurait été examinée que s'il avait fait valoir qu'il avait connaissance du délai, mais qu'il n'avait pas pu agir en conséquence. Or il ressort des indications du recourant qu'il a simplement oublié que le sursis expirait le 21 avril 2018 et qu'il devait faire parvenir les documents requis à cette date au plus tard.

Enfin, il convient de constater que le traitement d'une demande formelle de restitution de délai ne relèverait pas de la DIJ, mais de l'instance précédente, c'est-à-

dire du bureau du registre foncier. Une demande de restitution de délai est examinée par l'autorité à laquelle il appartient de trancher sur la procédure ainsi prolongée; elle peut en outre être déposée après la clôture de la procédure (arrêt du TF 1C_491/2008 du 10 mars 2009, c. 1.2).

5.

En résumé, il convient de constater que l'instance précédente a décidé à juste titre de ne pas examiner l'attestation de domicile principal délivrée par la commune municipale de C._____ qui lui a été envoyée après le délai imparti, de révoquer le sursis accordé au paiement de l'impôt sur la mutation et de facturer le montant en question au recourant.

6.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge du recourant qui succombe (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 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.