

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

2018.JGK.4905

Décision sur recours du 4 octobre 2019

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum



- a *Ist das erworbene Grundstück bereits überbaut, besteht für das Grundbuchamt kein Anlass, eine Stundungsdauer von vier Jahren zu verfügen. Ist eine Stundungsdauer von drei Jahren verfügt worden, muss der Hauptwohnsitz innert einem Jahr ab Grundstückserwerb begründet werden (E. 3.4).*
- b *Ein Gesuch um Erstreckung der Frist zur Wohnsitzbegründung nach Art. 11b Abs. 2 HG muss vor Ablauf der Frist gestellt werden (E. 3.4).*

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

- a *Si l'immeuble acquis est déjà construit, il n'y a pas lieu, pour le bureau du registre foncier, d'accorder un sursis d'une durée de quatre ans. Si la décision a porté sur un sursis de trois ans, la qualité de domicile principal doit être attestée dans l'année qui suit l'acquisition de l'immeuble (c. 3.4).*
- b *Une demande de prolongation du délai en vue de prouver l'installation dans le logement au sens de l'article 11b, alinéa 2 LIMu doit être présentée avant l'expiration du délai (c. 3.4).*

Faits

A.

Le 13 juillet 2015, les époux A. _____ ont acquis en copropriété (scindée en deux parts) l'immeuble feuillet 1000 de D. _____. Dans leur déclaration de la personne assujettie à l'impôt sur les mutations du 11 mai 2015, ils ont noté 207 000 francs comme montant de référence et ont demandé 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.

Par décision du 13 août 2015, le Bureau du registre foncier B. _____ (ci-après: BRF) a accordé, sur la base de la déclaration mentionnée, un sursis de trois ans à compter de la date d'acquisition de l'immeuble pour un montant de 3726 francs. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier pour garantir l'impôt sur les mutations.

B.

Par courrier du 6 août 2018, le BRF a écrit aux époux A. _____ que le délai pour présenter la preuve que toutes les conditions à l'exonération fiscale étaient réunies était écoulé le 13 juillet 2018 sans avoir été mis à profit. Le BRF a accordé un délai supplémentaire, non prolongeable, pour l'envoi des documents nécessaires. Par la suite, les époux A. _____ ont envoyé dans les délais la preuve de l'usage personnel du logement par le ou la propriétaire et l'attestation de domicile principal de la municipalité de D. _____. Par ce dernier document, ils ont prouvé que leur domicile se trouvait à l'adresse de l'immeuble acquis à D. _____ depuis le 1^{er} août 2016.

Par décision du 14 août 2018, le BRF a révoqué le sursis accordé le 13 août 2015. Il a également décidé que l'impôt de 3726 francs qui avait fait l'objet du sursis devait lui être payé et que, de même, des intérêts et un émolument lui étaient dus.

C.

Par courrier du 16 août 2018, A. _____ (ci-après: recourants) ont formé recours contre la décision du BRF du 14 août 2018 auprès la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques (JCE) du canton de Berne. En substance, les recourants concluent à l'annulation de la décision.

Dans sa prise de position du 23 août 2018, le BRF conclut au rejet du recours.

Les considérants ci-après se réfèrent au contenu des différents écrits dans la mesure où cela s'avère nécessaire.

La Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques 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). 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 JCE connaît des recours formés contre des décisions rendues par les bureaux du registre foncier. La JCE est dès lors compétente pour statuer sur le présent recours contre la décision rendue par le BRF le 14 août 2018.

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, qui respecte les conditions de forme et a été déposé dans les délais, est recevable.

2.

Un impôt de 1,8 pour cent est dû pour toute mutation d'immeuble (cf. art. 1 en relation avec les art. 5 et 11 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 (cf. art. 11a, al. 1 à 3 LIMu).

L'impôt qui a fait l'objet d'un sursis selon l'article 11a, alinéa 1 LIMu n'est pas perçu lorsque l'immeuble sert de domicile principal à son acquéreur ou à son acquéreuse. Un domicile principal doit être utilisé personnellement par l'acquéreur ou l'acquéreuse pendant au moins deux ans, sans interruption, et exclusivement à des fins d'habitation. 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 devra être habité dans les deux ans qui

suivent l'acquisition de l'immeuble. Dans des cas exceptionnels et motivés, le bureau du registre foncier peut prolonger ces délais (art. 11b LIMu).

En vertu de l'article 17, alinéa 2 LIMu, si l'acquéreur ou l'acquéreuse dépose une demande d'exonération fiscale *a posteriori* selon l'article 11a LIMu, le bureau du registre foncier taxe l'impôt sur la totalité de la contre-prestation selon les articles 6 ss LIMu. Il accorde le sursis au paiement de l'impôt sur les 800 000 premiers francs, pour quatre ans au maximum à partir de la date d'acquisition de l'immeuble. Cette période peut être prolongée de la durée du nouveau délai accordé, le cas échéant, selon l'article 11b, alinéa 2 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 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. Si les conditions d'une exonération fiscale sont réunies, le bureau du registre foncier approuve la demande d'une exonération fiscale *a posteriori*, rend une décision à ce sujet et radie l'hypothèque légale prévue à l'article 11a, alinéa 5 LIMu (cf. art. 17a LIMu).

3.

3.1 En l'espèce, l'acte contesté est la décision que le BRF a rendue le 14 août 2018. Dans cette décision, le BRF a révoqué l'exonération fiscale *a posteriori* demandée par les recourants au motif qu'ils ne pouvaient remplir les conditions légales LIMu parce que l'établissement du domicile dans le délai d'une année à partir du dépôt de l'acte de vente au registre foncier n'était pas respecté.

Nul ne conteste que les recourants ont acquis l'immeuble feuillet 1000 par contrat de vente de droit public reçu en la forme authentique le 11 mai 2015. L'acquisition de l'immeuble a été inscrite au registre foncier le 13 juillet 2015. La demande de sursis au paiement de l'impôt sur les mutations de 3726 francs a été admise par décision du 13 août 2015 et le sursis accordé couvrait une période de trois ans. L'attestation de domicile principal de la commune municipale de D._____ révèle que l'immeuble acquis à D._____ a servi de domicile aux recourants depuis le 1^{er} août 2016. Le dossier ne contient pas d'autres documents qui permettraient d'affirmer que l'emménagement a eu lieu à une date antérieure ou que le délai d'un an a été respecté.

3.2 Dans leur recours, les recourants avancent en substance que l'acte notarié ne comportait aucune indication écrite concernant la preuve qu'ils avaient établi leur domicile principal dans le bâtiment en question dans un délai d'un an à compter de l'acquisition de l'immeuble. Ils reconnaissent avoir dépassé le délai, mais seulement de quelques semaines et pour des raisons ne dépendant pas de leur volonté. Les recourants précisent qu'il était devenu clair qu'une grande quantité de travaux devaient être effectués et que les travaux avaient débuté vers la fin de l'été

2015, alors que l'entrée en jouissance était prévue au 1^{er} juillet 2015. Ils font par ailleurs valoir que des travaux supplémentaires ont été nécessaires et que la rénovation a duré plus de temps que prévu, de sorte qu'ils ont finalement emménagé dans la maison le 30 juillet 2016.

3.3 Le BRF indique que, selon l'article 11b, alinéa 2 LIMu, les bénéficiaires d'un sursis doivent élire leur domicile principal dans le bâtiment prévu dans un délai d'un an à compter de l'acquisition de l'immeuble. Le BRF ajoute que, dans des cas exceptionnels et motivés, il peut prolonger ce délai mais que les recourants n'avaient pas déposé de demande de prolongation en l'espèce. Le BRF précise que l'immeuble en question a été acquis le 13 juillet 2015 et que les recourants ont emménagé à cette adresse le 1^{er} août 2016. Aussi, il conclut que les conditions d'exonération ne sont pas réunies.

3.4 Le 13 août 2015, le BRF a rendu une décision accordant un sursis au paiement de l'impôt sur les mutations sur la base de la déclaration des recourants mentionnée ainsi que des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription au registre foncier. L'immeuble feuillet 1000 était déjà construit au moment où la décision a été rendue, ce que le contrat de vente du 11 mai 2015 permet d'inférer. La durée du sursis a donc été fixée à juste titre à trois ans. Cela signifie que les recourants avaient une année à compter de l'acquisition pour prouver qu'ils avaient élu leur domicile à l'adresse de l'immeuble acquis (art. 11b, al. 2 LIMu). Les documents remis ne livrent aucune indication permettant de déduire que les recourants ont demandé un délai de deux ans pour l'emménagement. Il appert donc que le BRF n'avait pas de raison de fixer *a priori* le délai du sursis à quatre ans.

Il était possible de demander une prolongation au sens de l'article 11b, alinéa 2 LIMu auprès du BRF au cours de l'année accordée pour l'établissement du domicile, et cette démarche pouvait raisonnablement être exigée des recourants. Vu la progression des travaux, les recourants savaient avant l'échéance du délai qu'ils ne pourraient pas le respecter. Aucune demande n'a pourtant été déposée en ce sens. A cela s'ajoute le fait que les recourants ont été informés des dispositions de la loi concernant les impôts sur les mutations, comme l'atteste de toute façon le point 12 du contrat de vente du 11 mai 2015. La décision de sursis du 13 août 2015 est finalement entrée en force sans avoir été contestée.

Les recourants auraient donc dû prouver qu'ils avaient élu leur domicile principal dans la propriété acquise le 13 juillet 2016 au plus tard. Cependant, la date inscrite sur l'attestation de domicile principal du 13 août 2018 indique que les recourants ont emménagé le 1^{er} août 2016. Les conditions de l'exonération ne sont ainsi pas réunies en l'occurrence.

3.5 Selon l'article 42 LPJA, pour que le délai soit observé, l'acte considéré doit être accompli avant l'expiration du délai. Le fait que le délai ne soit dépassé que

de «quelques semaines» n'a aucune importance, quand bien même les recourants jugent le principe incompréhensible. Les recourants ne peuvent pas non plus se dégager de leur responsabilité en invoquant qu'une explication concernant le délai d'emménagement n'apparaît nulle part dans l'acte notarié. Si ce délai laissait les recourants dans l'incertitude, ils auraient dû poser leurs éventuelles questions au BRF ou au notaire. A cet égard, il sied de rappeler que, conformément à l'adage, nul ne peut tirer avantage de son ignorance du droit (cf. ATF 126 V 308 c. 2.b).

Au vu de ce qui précède, le recours s'avère infondé et doit être rejeté.

4.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge des recourants (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). 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 la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques décide:

1.

Une copie du courrier des recourants du 1^{er} juillet 2019 est transmise pour information (sans annexe) au Bureau du registre foncier B._____.

2.

Le recours est rejeté.

3.

Les frais de la procédure de recours devant la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques, d'un montant forfaitaire de 2000 francs, sont mis à la charge de A._____ qui sont tenus de les payer solidairement à parts égales, soit à raison de 1000 francs chacun. Les factures seront envoyées par courrier séparé dès la date d'entrée en force de la présente décision sur recours.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.