

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

2019.JGK.8138

## Décision sur recours du 27 avril 2020

### ***Impôt sur les mutations suite à l'acquisition d'un logement destiné à l'usage personnel***



*Les conditions d'une exonération de l'impôt sur les mutations conformément à l'article 11b LIMu ne sont pas remplies si un immeuble appartenant à un seul acquéreur ou une seule acquéreuse est aussi occupé par des membres de sa famille (unités d'habitation distinctes) alors qu'il n'est pas divisé en copropriété ou en propriété par étages. L'utilisation exclusive de l'immeuble par l'acquéreur ou l'acquéreuse pour y habiter est en effet un critère décisif en vue de l'exonération (c. 3.3).*

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

*Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 11b HG sind nicht erfüllt, wenn das Grundstück, das der Erwerberin oder dem Erwerber alleine gehört, auch von Angehörigen in baulich getrennten Wohneinheiten mitbewohnt wird, und dieses weder in Mit- noch in Stockwerkeigentum aufgeteilt wurde. Massgebend für die Steuerbefreiung ist die ausschliessliche Nutzung zu Wohnzwecken durch die Erwerberin oder den Erwerber (Erw. 3.3).*

### **Faits**

#### **A.**

A. \_\_\_\_\_ est l'unique propriétaire de l'immeuble feuillet n° 1000 sis dans la commune de B. \_\_\_\_\_, où il a pris domicile le 1<sup>er</sup> mars 2015. A. \_\_\_\_\_ a requis l'inscription de l'acquisition auprès du Bureau du registre foncier du C. \_\_\_\_\_ (ci-après: bureau du registre foncier) le 22 avril 2015. Il a déposé par la même occasion une demande d'exonération fiscale *a posteriori* et de sursis au paiement de

l'impôt sur les mutations au motif que le logement était destiné à son usage personnel. Par sa décision du 3 juin 2015, le bureau du registre foncier a accordé le sursis au paiement de 14 400 francs, correspondant au montant de l'impôt sur les mutations, pour une période de trois ans.

Par sa décision du 15 novembre 2019, le bureau du registre foncier a rejeté la demande d'exonération fiscale *a posteriori* du 22 avril 2015, révoqué la décision de sursis du 3 juin 2015 et exigé le paiement du montant dû au titre de l'impôt sur les mutations, intérêt et émolument compris, de 16 051 francs 20. Le bureau du registre foncier a fondé sa décision sur le fait que les conditions d'une exonération fiscale n'étaient pas réunies, puisque le logement n'a pas été réservé à l'usage personnel exclusif de A.\_\_\_\_\_.

## **B.**

Par courrier du 10 décembre 2019, A.\_\_\_\_\_ a formé recours auprès de 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<sup>er</sup> janvier 2020) contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 15 novembre 2019 concluant en substance à son annulation et à l'octroi de l'exonération fiscale *a posteriori*.

Dans son courrier du 30 décembre 2019, le bureau du registre foncier a renoncé à prendre position et renvoyé à la décision attaquée.

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

### **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*. 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. La DIJ est dès lors compétente pour statuer sur le présent recours contre la décision rendue par le bureau du registre foncier le 15 novembre 2019.

**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). Le recourant a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est touché par la décision attaquée et a 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.

Un impôt est dû au canton pour toute acquisition d'immeuble (art. 1 en relation avec les art. 4 et 5 LIMu). L'impôt est taxé par le bureau du registre foncier et la taxation 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'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. 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 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).

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 (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* (cf. 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** Le 8 juin 2018, A. \_\_\_\_\_ a fait parvenir au bureau du registre foncier le formulaire concernant 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 délivrée par la commune de B.\_\_\_\_\_.

A la demande du bureau du registre foncier, il a indiqué, dans son courrier du 18 juin 2018, que le bâtiment de l'immeuble feuillet n° 1000 de B.\_\_\_\_\_ lui servait de logement à lui, ainsi qu'à ses parents. Il a écrit qu'il occupait l'appartement du rez-de-chaussée et que ses parents habitaient à l'étage, en précisant qu'il s'agissait de deux logements séparés disposant chacun d'une entrée. A.\_\_\_\_\_ a joint à son courrier une photo ainsi que des plans détaillés de l'immeuble afin que le bureau du registre foncier puisse s'en faire une idée précise.

Le bureau du registre foncier a indiqué dans sa décision du 15 novembre 2019 qu'il devait rejeter la demande, car les conditions de l'article 11b, al. 1 LIMu n'étaient pas réunies. Dans son courrier du 18 juin 2018, le recourant a confirmé que le bâtiment construit sur l'immeuble feuillet n° 1000 de B.\_\_\_\_\_ était une maison familiale composée de deux logements et qu'il occupait le rez-de-chaussée tandis que ses parents vivaient à l'étage. Par conséquent, l'immeuble n'a pas été utilisé pendant au moins deux ans *exclusivement* par l'acquéreur, soumis à l'impôt, contrairement à ce que prévoit la loi. En outre, la propriété n'a pas été partagée et convertie en copropriété ou en propriété par étages dans un délai d'un an à compter de la signature de l'acte de vente. Au vu des motifs qui précèdent, le recourant ne remplit pas les conditions légales de l'exonération fiscale et doit donc s'acquitter de l'impôt sur les mutations.

Dans son recours, le recourant fait valoir qu'il remplit toutes les conditions légales pour bénéficier de l'exonération fiscale au sens de l'article 11b, alinéa 1 LIMu. Il insiste notamment sur le fait qu'il réside depuis mars 2015 dès l'achat et sans interruption dans son immeuble, qui est par conséquent son domicile principal et unique. De plus, il indique que le logement est utilisé exclusivement à des fins d'habitation, puisqu'il n'y a aucune sorte de commerce à cette adresse. Le recourant revient en outre sur l'argument de l'instance précédente, présenté dans la décision attaquée, selon lequel l'immeuble n'était pas «habité exclusivement» par l'acquéreur, condition qu'il ne retrouve pas dans l'article 11b LIMu et qui est pour lui totalement hors sujet. Il demande dès lors à ce que la décision soit revue.

**3.2** Comme il a été mentionné précédemment, l'immeuble doit servir 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 (art. 11b, al. 1 LIMu).

Dans 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 2013/3, annexe 17), le commentaire de l'article 11b, alinéa 1 LIMu précise que l'acquéreur ou l'acquéreuse doit utiliser personnellement la totalité de l'immeuble comme logement en propriété. Cela signifie que l'acquisition d'un immeuble d'habitation, dans lequel l'acquéreur ou l'acquéreuse n'occupe qu'un logement, n'est pas exonérée d'impôt. L'exonération de l'impôt ne s'applique pas au logement dans le cas où d'autres personnes (même des membres de la famille) habitent dans une unité d'habitation différente et non dans le même ménage. Il s'agit d'en décider autrement si, avant le transfert de propriété considéré, il existait une propriété par étages dans le cas de l'immeuble en question et que l'acquéreur habite lui-même la totalité d'une telle unité (cf. rapport, commentaire de l'art. 11b, al. 1 LIMu, p. 5 et 6). Au chiffre 2.4 des directives relatives à la modification de la loi du 2 septembre 2013 concernant les impôts sur les mutations, auquel le bureau du registre foncier se réfère tacitement en l'espèce, le directoire des bureaux du registre foncier du canton de Berne prévoit un assouplissement de la prescription: si plusieurs personnes acquièrent ensemble une maison en qualité de copropriétaires alors qu'elles ne forment pas un ménage devant habiter l'objet dans son intégralité, l'exonération fiscale *a posteriori* n'est accordée que si le bâtiment a été divisé en propriétés par étages ou en logements distincts *dans un délai d'un an à compter de l'acquisition* et que cette division est ancrée dans un règlement d'utilisation ou d'administration prévoyant des droits d'usage particulier.

**3.3** L'immeuble en question, qui n'appartient qu'au seul recourant, est utilisé également par des membres de sa famille, précisément ses parents, puisqu'ils vivent aussi dans le bâtiment sis sur l'immeuble, dans un logement séparé de celui de leur fils. Le bien-fonds n'a pas été transformé en copropriété ni en propriété par étages et ni le recours, ni le dossier ne permettent de constater que les logements de l'immeuble font l'objet d'une délimitation qui est ancrée dans un règlement d'utilisation ou d'administration prévoyant des droits d'usage particulier. L'existence d'un ménage commun, qui justifierait une exonération fiscale, n'a par ailleurs pas été alléguée. Au contraire, il ressort des documents que le recourant a lui-même remis au bureau du registre foncier, en particulier de son courrier du 18 juin 2018 et des plans qui y étaient joints, que l'immeuble n'est pas utilisé exclusivement par l'acquéreur pour y loger comme le requiert le cadre donné par le législateur à l'article 11b, alinéa 1 LIMu.

**3.4** Le recours s'avère par conséquent infondé et doit être rejeté.

**4.**

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge du recourant (art. 108, al. 1 LPJA). La procédure n'a pas occasionné de dépens susceptibles de remboursement (art. 108, al. 3 en relation avec l'art. 104, al. 1 et 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.