

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

2019.JGK.3921

Décision sur recours du 2 octobre 2019

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



L'acquéreur ou l'acquéreuse doit spontanément prouver au bureau du registre foncier, 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 (art. 17, al. 2 LIMu) (c. 2).

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

Die Erwerberin oder der Erwerber hat gegenüber dem Grundbuchamt vor Ablauf der Stundung unaufgefordert den Nachweis zu erbringen, dass alle Voraussetzungen zur Steuerbefreiung gemäss Art. 11b HG erfüllt sind oder zum Zeitpunkt des Ablaufs der Stundung erfüllt sein werden (Art. 17a Abs. 2 HG) (E. 2).

Faits

A.

Par la conclusion du contrat de vente du 21 juin 2016 reçu en la forme authentique, A._____ a acquis la parcelle feuillet 1000de C._____ en propriété individuelle. Dans la déclaration de la personne assujettie à l'impôt sur les mutations du 21 juin 2016, il a noté 120 000 francs comme montant de référence et a demandé une exonération fiscale *a posteriori* et un sursis au paiement de l'impôt suite à l'acquisition d'un logement destiné à son usage personnel.

Par décision du 29 août 2016, 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 2160 francs. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier pour garantir l'impôt sur les mutations à hauteur de ce montant.

B.

Le 12 mai 2019, A._____ a transmis au BRF le formulaire «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 qu'une attestation de domicile principal. Par ce dernier document, la commune de C._____ atteste que A._____ a son domicile principal à D._____ à C._____ depuis le 2 janvier 2018 sans interruption.

Par décision du 14 mai 2019, le BRF a révoqué le sursis accordé le 29 août 2016. Il a également décidé que l'impôt de 2160 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.

Dans un courrier du 23 mai 2019 qu'il a adressé au BRF, A._____ a formé recours contre la décision du 14 mai 2019, concluant en substance à son annulation.

Par courrier du 29 mai 2019, le BRF a transmis le courrier de A._____ à la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques du canton de Berne (JCE), compétente en la matière.

Dans son mémoire de réponse du 5 juin 2019, le BRF a conclu que le recours devait être rejeté.

A._____ n'a pas pris position sur le mémoire de réponse du BRF.

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 mai 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 est touché par la décision attaquée et a 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 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 mai 2019. Dans cette décision, le BRF a révoqué l'exonération fiscale *a posteriori* demandée par le recourant au motif que l'acquéreur ne pouvait 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 le recourant a acquis la parcelle feuillet 1000de C._____ par contrat de vente légalisé du 21 juin 2016. L'acquisition de l'immeuble a été inscrite au registre foncier le 6 juillet 2016. La demande de sursis au paiement de l'impôt sur les mutations de 2160 francs a été admise par décision du 29 août 2016 et le sursis accordé couvrait une période de trois ans. L'attestation de domicile principal que la commune municipale de C._____ a établie le 10 mai 2019 révèle que le recourant a élu domicile à l'adresse de l'immeuble acquis à C._____ le 2 janvier 2018. Le dossier ne contient pas d'autres documents qui permettraient d'affirmer que l'emménagement a eu lieu à une date antérieure.

3.2 Dans son recours, le recourant indique avoir pris jouissance du bâtiment au 1^{er} juillet 2016, dans lequel il a emménagé, seul l'agrandissement étant en construction. Il a ajouté qu'il avait été soumis à l'impôt sur la valeur locative actuelle sur le bâtiment dès son achat. Il a par ailleurs précisé que les dates inscrites dans le formulaire étaient incorrectes étant donné que le secrétariat avait été renouvelé.

3.3 Dans son mémoire de réponse, le BRF indique que le recourant a acquis le feuillet 1000de C._____, dont la description est «D._____», par acte de vente inscrit le 6 juillet 2016. Il ajoute que, lors de l'acquisition, le recourant avait demandé à bénéficier de l'exonération *a posteriori*, qui lui a été accordée, et que l'impôt a été mis au bénéfice du sursis pour une durée de trois ans; le recourant avait une année (dès le 6 juillet 2016) pour établir son domicile principal à l'adresse précitée. Selon le BRF, le recourant lui a fait parvenir le formulaire «Preuve de l'usage personnel» et l'«attestation de domicile principal», laquelle relève que le recourant avait son domicile principal à «D._____» depuis le 2 janvier 2018, soit bien après le 6 juillet 2017. Fort de cette constatation, le BRF a révoqué le sursis et demandé le paiement de l'impôt avec les intérêts (2345 fr.) et facturé 300 francs pour la décision. S'agissant de l'inexactitude des dates et de la nécessité de se référer à F._____ invoquées par le recourant dans son opposition, le BRF mentionne qu'il ne lui appartient pas d'aller chercher les documents utiles à l'exonération, mais qu'il a toutefois effectué quelques recherches afin de tenter de confirmer l'éventuelle erreur commise par la commune de C._____. Selon les données de

la gestion centrale des personnes (GCP) obtenues par le BRF, le recourant a habité à «E. _____» jusqu'au début 2018, avant d'annoncer son changement de domicile à «D. _____». Le BRF précise que «E. _____» se trouve sur la parcelle 2000 et «D. _____», sur la parcelle 3000, et que seul le bâtiment situé sur cette dernière est concerné dans cette procédure.

3.4 Conformément à 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 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. Il convient de joindre la totalité des moyens de preuve.

Il ressort de l'attestation de la commune municipale de C. _____, délivrée le 10 mai 2019 et envoyée au BRF le 12 mai 2019 comme preuve de l'usage personnel du logement, que le recourant a pris domicile à D. _____ (feuille 1000 de C. _____) le 2 janvier 2018, donc trop tard puisque l'échéance à respecter était le 6 juillet 2017. La date d'élection du domicile à l'adresse de l'immeuble acquis est confirmée par les changements enregistrés dans la GCP, comme l'a révélé le BRF dans son mémoire de réponse. Lorsque le recourant fait valoir dans son recours que la date de l'attestation de domicile était incorrecte, on peut lui opposer qu'il a lui-même fait parvenir cette pièce. C'est à lui qu'il incombait de demander une éventuelle correction à la commune avant d'envoyer le document. Etant donné qu'il s'est abstenu de le faire et n'a pas envoyé d'autres documents attestant de l'utilisation du logement avant le 6 juillet 2017, le recourant n'a pas apporté la preuve demandée à l'article 17a, alinéa 1 LIMu.

L'allégation non étayée selon laquelle l'immeuble de C. _____ (feuille 3000) a été taxé selon sa valeur locative depuis son achat ne constitue pas un argument en faveur du recourant. L'impôt éventuellement requis sur la valeur locative se calcule en premier lieu sur la base des données fournies par le contribuable dans sa déclaration. Il ne saurait constituer une preuve de l'usage personnel du logement acquis au sens de l'article 17a, alinéa 1 LIMu.

4.

Au vu de ce qui précède, la JCE conclut que le recourant n'a pas apporté la preuve requise du fait qu'il avait acquis l'immeuble dans le but d'en faire son domicile principal avant l'expiration du délai d'un an à compter de l'achat. Le recours s'avère par conséquent infondé et doit être rejeté.

5.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge du recourant (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 (OE mo; 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.

Le recours est rejeté.

2.

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._____. 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.