



100 18 471

La commune: 6516 F. _____ (NPA 2732)

No. GCP: _____

La notification: 19.9.2019 PKA/CLE/cbi

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Séance du 17 septembre 2019

Composition de la chambre: Kästli, président; juges spécialisés: Glauser et Junod; Leumann, greffier

Recours formé par

A. _____

représenté par

C. _____

contre

l'Intendance des impôts du canton de Berne, Brünnenstrasse 66, case postale,
3001 Berne

relatif à l'impôt sur les gains immobiliers 2016

La Commission des recours en matière fiscale constate en fait:

A. Le 22 décembre 1976 (date de l'inscription au registre foncier), B. _____ (ci-après: le grand-père) est devenu propriétaire, par avancement d'hoirie, de l'immeuble F. _____ RF no 1. _____, (ci-après: l'objet du contrat). Par "contrat de donation" (sic) du 25 juillet 2006 (dossier de l'instance précédente, pag. 6-3), le grand-père a cédé l'objet du contrat à son petit-fils A. _____ (ci-après: le recourant), né le 23 avril 1999 et donc encore mineur à l'époque, en conservant pour lui-même un droit d'usufruit gratuit et viager inscrit au registre foncier le 25 septembre 2006 (ci-après: 1^{ère} cession). Le 5 septembre 2013, dans le cadre d'un remaniement parcellaire, l'objet du contrat a reçu un nouveau numéro de feuillet (RF no 2. _____). Par "donation immobilière" (sic) datée du 31 août 2016 (pag. 15-12), le recourant, représenté par sa mère, a retransféré au grand-père la propriété de l'objet du contrat, qui a été inscrite au registre foncier le 10 octobre 2016 (ci-après: 2^e cession).

B. Par décision de taxation du 27 janvier 2017, l'Intendance des impôts du canton de Berne, section Impôt sur les gains immobiliers (ci-après: l'Intendance des impôts), a fixé à CHF 29'019.-- le gain immobilier imposable du recourant (pag. 23-19). S'agissant du calcul, elle a indiqué avoir admis au titre de produit la dette hypothécaire de CHF 337'000.-- reprise par le grand-père. Elle a estimé que la 2^e cession devait être considérée comme un acte juridique à titre onéreux, au motif que le grand-père n'était pas un héritier légal. Du produit de CHF 337'000.--, l'Intendance des impôts a déduit des dépenses d'investissement de CHF 240'270.--, correspondant à la valeur officielle de l'objet du contrat en 2006, année où le recourant avait acquis la propriété de l'immeuble. Le notaire C. _____ (ci-après: le représentant) a, au nom du recourant, formé réclamation contre cette décision le 27 février 2017. Par décision du 14 septembre 2018, adressée au recourant (et non à son représentant), l'Intendance des impôts a entièrement rejeté la réclamation.

C. Par courrier du 8 octobre 2018, le recourant a contesté la décision sur réclamation en déposant recours devant la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (ci-après: la Commission des recours en matière fiscale). Il a en outre demandé une prolongation du délai de recours en expliquant que son représentant était en vacances. Par lettre du 9 octobre 2018, le président de la Commission des recours en matière fiscale a informé le recourant que son acte de recours ne satisfaisait pas aux exigences légales et lui a accordé un délai au 23 octobre 2018 pour le compléter.

D. N'ayant manifestement pas connaissance du recours déposé par le recourant le 8 octobre 2018 et de la prolongation de délai accordée à ce dernier, le représentant a fait parvenir à la

Commission des recours en matière fiscale un mémoire de recours daté du 15 octobre 2018.
Du point de vue matériel, les conclusions énoncées sont les suivantes:

Principalement:

1. Annuler la décision du 27 janvier 2017, respectivement celle sur réclamation du 14 septembre 2018 relatives à la déclaration N _____.
2. Constaté qu'il y a imposition différée au sens de l'article 131 LI.

Subsidiairement:

Renvoyer le dossier à la Section Impôt sur les gains immobiliers pour qu'elle ordonne la remise de nouveaux moyens de preuve, puis rende une nouvelle décision.

Le tout sous suite des frais et dépens.

Le représentant fait valoir en substance que le grand-père est bien un "héritier légal" du recourant au sens juridique du terme, raison pour laquelle le registre foncier a exonéré le transfert de propriété de l'impôt de mutation. Partant, l'imposition différée du gain immobilier provenant de la donation de l'immeuble du petit-fils à son grand-père doit être, selon lui, admise et octroyée. Enfin, il qualifie de choquant le résultat auquel aboutit la décision attaquée. Il a, de fait, été procédé à une opération "inverse" à la 1^{ère} cession survenue dix ans auparavant, de sorte que "construire" un bénéfice – ou gain brut – de près de CHF 100'000.-- est à son sens totalement inapproprié.

A titre de conclusion subsidiaire, le représentant fait valoir que l'Intendance des impôts n'a pas laissé au recourant la possibilité de compléter sa déclaration d'impôt et de produire, s'agissant des dépenses d'investissement entrant dans le calcul du gain immobilier, des chiffres tenant compte du prix d'acquisition initial, des plus-values et autres frais, bien qu'une demande en ce sens ait été adressée au moment de la réclamation.

Le représentant formule par ailleurs deux conclusions procédurales: il demande, d'une part, que son recours ne soit pas considéré comme ayant été déposé hors délai et, d'autre part, qu'une assistance judiciaire gratuite soit accordée au recourant.

E. Par acte du 23 octobre 2018, ayant dans l'intervalle eu connaissance du recours déposé par le recourant le 8 octobre 2018 ainsi que de la réponse de la Commission des recours en matière fiscale du 9 octobre 2018, le représentant a requis que le recours formé par lui-même le 15 octobre 2018 soit considéré comme unique recours. En outre, il a retiré la demande d'assistance judiciaire gratuite.

F. Dans son mémoire de réponse du 6 décembre 2018, l'Intendance des impôts conclut au rejet du recours sous suite de frais. S'agissant des conclusions principales, elle maintient sa

position, déjà exprimée dans les procédures de taxation et de réclamation, selon laquelle la 2^e cession doit être considérée comme étant à titre onéreux, dès lors que le grand-père, en échange de l'immeuble cédé, a repris à sa charge la dette hypothécaire grevant l'immeuble, et qu'il n'est pas un héritier légal au sens du droit fiscal relatif aux gains immobiliers. Eu égard aux conclusions subsidiaires, l'Intendance des impôts fait valoir qu'en cas de revente après une acquisition ayant donné lieu à un report d'impôt, le prix d'acquisition se constitue par la valeur officielle à la date de l'acquisition, à moins que le contribuable ne puisse apporter la preuve de dépenses d'investissement supérieures assumées par le propriétaire précédent. Dans le cas d'espèce, le grand-père avait acquis l'objet du contrat en 1976 également sur la base d'un avancement d'hoirie qui avait donné lieu à un report d'impôt et, selon les informations du recourant, aucuns gros travaux n'ont été effectués depuis lors. Au demeurant, se référer à la valeur officielle de 2006 constitue la variante la plus avantageuse pour le recourant.

G. Par acte du 19 février 2019, le représentant a, au nom du recourant, pris position sur le mémoire de réponse de l'Intendance des impôts. Il confirme les conclusions retenues dans le recours du 15 octobre 2019, pour autant qu'elles ne soient pas caduques et n'aient pas été retirées.

On examinera dans les considérants de droit les autres arguments développés par les parties, dans la mesure où ils peuvent revêtir une importance pour statuer sur la présente espèce.

La Commission des recours en matière fiscale considère en droit:

1. Les décisions sur réclamation de l'Intendance des impôts concernant l'impôt sur les gains immobiliers peuvent faire l'objet de recours adressés à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss de la loi sur les impôts du 21 mai 2000 [LI; RSB 661.11]). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître du présent recours. Le recourant n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Il a ainsi un intérêt digne de protection à ce que la décision sur réclamation soit annulée ou modifiée, de sorte qu'il a qualité pour recourir contre celle-ci (art. 195, 2^e al. LI en relation avec l'art. 3 OIFD en relation avec les art. 86 et 65 de la loi du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives [LPJA; RSB 155.21]). Au surplus, interjeté en temps utile et dans les formes prescrites, le recours est recevable.

2. Le jugement de l'affaire est en principe de la compétence du juge unique (art. 70, 4^e al., let. c LOJM). Les circonstances de fait et de droit justifient toutefois qu'elle soit renvoyée pour jugement à la chambre (art. 70, 5^e al. LOJM).

3. En l'espèce, il s'agit en premier lieu d'examiner si le recourant peut prétendre à un report d'impôt eu égard à un éventuel gain immobilier provenant de la cession de l'objet du contrat à son grand-père en date du 10 octobre 2016 (2^e cession). Pour autant que la réponse à cette première question soit négative, il conviendra en second lieu de déterminer le montant du gain immobilier imposable.

4. En vertu de l'art. 128, 1^{er} al. LI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains provenant de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble. Est assujettie à l'impôt sur les gains immobiliers la personne qui aliène l'immeuble (art. 126, 1^{er} al., let. a LI).

4.1 En cas de transfert de propriété à titre gratuit, l'imposition du gain immobilier est différée. Sont considérés comme des transferts de propriété à titre gratuit la donation, la succession (dévolution de l'hérédité, partage successoral, legs) et l'avancement d'hoirie (art. 131, 1^{er} al. LI). Selon la pratique bernoise, seules les donations "pures" sont admises comme étant à titre gratuit, à savoir les donations ne comportant aucun élément onéreux (Markus Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, vol. 2, Artikel 126 bis 293, 2011, note 5 ad art. 131 LI).

4.2 Cependant, l'art. 131, 3^e al. LI énonce les conditions qui doivent être remplies pour que l'avancement d'hoirie soit également considéré comme gratuit en dépit d'une contre-prestation du cessionnaire – par exemple en cas de reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires. Le but de cette disposition est d'assurer au transfert de propriété effectué du vivant du propriétaire à l'un de ses héritiers présomptifs le même traitement qu'un transfert de propriété par voie de succession (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. éd., 2013, note 182 ad § 216 LI ZH). Car en cas d'acquisition par succession, l'héritier doit également reprendre à sa charge les éventuelles créances hypothécaires grevant le bien, sans que cela ne change quoi que ce soit au report de l'impôt sur le gain immobilier (Markus Langenegger, op. cit., note 7 ad art. 131 LI). Constitue un avancement d'hoirie au sens du droit civil la donation faite à un héritier présomptif soumis à l'obligation de rapport, c'est-à-dire à une personne qui, au moment de la donation, serait l'héritière du donateur en cas de décès de ce dernier (Moritz Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, in: ASA 80, p. 633 ss, p. 638 avec note de bas 21). Dans la pratique fiscale bernoise, la donation faite à un héritier légal ou institué non soumis au rapport est aussi considérée comme un avancement d'hoirie au sens de l'art. 131, 3^e al. LI (Moritz Seiler, op. cit., p. 643). A relever toutefois, s'agissant des héritiers légaux, que lorsqu'il existe des héritiers d'une parentèle plus proche au moment de la donation, la donation en faveur d'héritiers d'une parentèle plus éloignée n'est traitée comme un avancement d'hoirie qu'en cas d'institution d'héritier simultanée (par testament ou pacte successoral). Sont en revanche admises les

attributions à des héritiers plus éloignés (autrement dit non présomptifs) de la même parentèle. Tel est typiquement le cas des donations entre grands-parents et petits-enfants dont le parent descendant du donateur est encore vivant (Markus Langenegger, op. cit., note 11 ad art. 131 LI).

5. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre et conformément à sa pratique établie que l'Intendance des impôts a considéré la 1^{ère} cession survenue en 2006 entre le grand-père et le recourant comme un avancement d'hoirie. La contre-prestation fournie alors par le recourant consistait en la reprise de la dette hypothécaire de CHF 340'000.--, le grand-père restant toutefois débiteur solidaire de ladite créance (ch. II/5 du contrat de donation du 25.7.2006, pag. 4). Comme mentionné au cons. 4.2 ci-avant, la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers ne remet nullement en cause le caractère gratuit de l'avancement d'hoirie. C'est donc à juste titre que l'imposition d'un (éventuel) gain immobilier provenant de la 1^{ère} cession a été différée.

6. Le représentant fait valoir que la 2^e cession en cause dans le cas d'espèce, survenue entre le recourant et le grand-père, constitue également un avancement d'hoirie au sens de l'art. 131, 3^e al. LI, dès lors que le grand-père est un héritier légal du recourant et que la loi ne fait aucune distinction selon le genre de parentèle (mémoire de recours du 15.10.2018, ch. III/C/2/A/1+2). La succession légale est régie par le titre treizième du code civil suisse (CCS; SR 210). En vertu des dispositions concernées, les premiers héritiers sont les descendants (art. 457 CCS, première parentèle). S'il n'y a pas de descendants, c'est la parentèle des père et mère qui entre en ligne de compte (art. 458 CCS, deuxième parentèle) et, à défaut, la parentèle des grands-parents (art. 459 CCS, troisième parentèle). Le grand-père faisant partie de la troisième parentèle, il est donc bien un héritier légal au sens juridique. Cette constatation ne permet toutefois pas de conclure que le transfert de propriété en cause constitue un avancement d'hoirie au sens de l'art. 131, 3^e al. LI. Comme exposé au cons. 3.2 ci-avant, il faut, pour cela, qu'il s'agisse d'une cession en faveur d'un héritier présomptif (ou d'un héritier de la même parentèle). Dès lors que les parents du recourant sont encore vivants et qu'il n'existe pas de disposition pour cause de mort du recourant en faveur du grand-père, ce dernier n'est pas un héritier présomptif, et la cession dont il a bénéficié de la part du recourant ne constitue pas un avancement d'hoirie.

7. Le fait que le registre foncier ait exonéré la 2^e cession de l'impôt de mutation en vertu de l'art. 12, 1^{er} al., let. f de la loi du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu; RSB 215.326.2) ne change rien à ce résultat. Contrairement à l'art. 131, 3^e al. LI, cette disposition ne cite pas uniquement l'avancement d'hoirie comme étant exonéré d'impôt; elle

mentionne explicitement la donation mixte à un parent au sens de de l'art. 457 ss CCS, ce qui inclut donc le grand-père.

8. Pour autant, cela ne suffit pas à établir que l'Intendance des impôts ait eu raison de conclure à un transfert de propriété à titre onéreux. Par suite de la 1^{ère} cession, le recourant est devenu propriétaire de l'objet du contrat et a repris à sa charge la dette hypothécaire de CHF 340'000.--. A l'évidence, étant donné le droit d'usufruit laissé au grand-père, le recourant ne disposait que de la nue-propriété. Dix ans après, c'est donc cette nue-propriété qui a été retransférée au grand-père, avec la dette hypothécaire d'un montant de CHF 337'000.--. De fait, il y a bien eu rétablissement de la situation initiale, autrement dit de la situation prévalant avant la 1^{ère} cession. Il n'apparaît toutefois pas si, dans cette constellation, le recourant a réalisé un gain immobilier. Le représentant relève à juste titre que le gain brut de CHF 96'730.-- retenu par l'Intendance des impôts ne correspond pas du tout à la réalité (économique).

8.1 A cet égard, il y a lieu de se référer à un arrêt du Tribunal administratif de 2014 (ATA 100 2012 226 du 5 mars 2014). L'affaire jugée concernait un immeuble agricole que le père du recourant avait cédé à ce dernier, avec réserve d'usufruit, dans le cadre d'un avancement d'hoirie, tandis qu'une cédule hypothécaire de CHF 210'000.-- était inscrite au registre foncier pour couvrir d'éventuelles prétentions à des compensations en vertu du droit successoral. Deux ans plus tard, une deuxième transaction fut conclue pour annuler la première, des raisons de santé empêchant désormais le recourant de reprendre la ferme. Cette deuxième cession prit la forme d'un contrat qualifié de "contrat de vente", et un "prix de vente" de CHF 235'590.-- fut fixé sur la base de la valeur officielle d'alors de l'immeuble. Pour s'acquitter de sa part du contrat, le recourant devait renoncer à l'avancement d'hoirie, le père le libérant de son côté de l'obligation de rapport au sens du droit des successions. Par ailleurs, il fut convenu de radier l'hypothèque inscrite au registre foncier. Contrairement à l'Intendance des impôts et à la Commission des recours en matière fiscale, et en dépit du prix de vente acté, le Tribunal administratif a considéré le transfert de propriété comme une donation pure, au motif que le père, en tant que cessionnaire de l'immeuble, n'avait pas fourni de contre-prestation onéreuse.

8.2 Cet état de fait correspond en substance au présent cas d'espèce, même si l'immeuble en cause dans ce précédent jugement n'était grevé d'aucune dette hypothécaire. La reprise des créances hypothécaires grevant l'immeuble cédé est généralement considérée comme une contre-prestation; on se trouve alors face à une donation mixte, laquelle, selon la pratique bernoise, ne donne pas lieu à un report d'impôt (cf. cons. 4.1 s. ci-avant). Il y a toutefois lieu d'examiner les circonstances particulières du cas d'espèce.

8.3 On relèvera tout d'abord que le montant de la dette hypothécaire est demeuré quasi inchangé pendant toute la durée de la nue-propriété du recourant, puisqu'il a même baissé de CHF 3'000.-- (après amortissement par le grand-père, selon les données fournies par le représentant). Le recourant n'a par conséquent bénéficié d'aucun transfert de fonds du fait de la reprise et de la cession subséquente de l'objet du contrat et de l'hypothèque. A noter ensuite que si, dans le cadre de la 1^{ère} cession, le recourant – alors âgé de 7 ans – a repris la dette hypothécaire, le grand-père est néanmoins resté débiteur solidaire de ladite dette. En d'autres termes, en dépit du transfert de propriété au recourant, le grand-père est constamment demeuré le débiteur effectif vis-à-vis de la banque et, en tant qu'usufruitier de l'immeuble, il a toujours assuré le versement des intérêts hypothécaires. Il est logique qu'après la 2^e cession, la responsabilité de l'hypothèque ait à nouveau reposé uniquement sur le grand-père, et s'il y a là une contre-prestation, elle est négligeable.

8.4 Enfin, il convient de souligner que l'art. 131, 1^{er} al. LI ne limite pas explicitement le report de l'impôt aux donations pures. Sa teneur est très proche de celle de l'art. 12, 3^e al., let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.147), aux termes duquel l'imposition est différée "en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation". Tous les cantons ne réservent pas le report de l'impôt aux donations pures. Certains l'accordent également en cas de donation mixte, pour autant que la contre-prestation ne dépasse pas une certaine proportion de la valeur vénale de l'immeuble cédé. Selon le récapitulatif établi par Moritz Seiler (op. cit., p. 640 ss), cela concerne cinq des dix cantons étudiés (ZH, SZ, ZG, BS, AG). Dans le canton de Zurich, par exemple, en cas de cession entre proches, la différence entre la valeur vénale et le produit réalisé doit en principe être de 25 % au moins pour que le report d'impôt soit accordé (cf. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter; op. cit., note 193 ad § 216 LI ZH). Dans les cas (fréquents) d'avancements sur hoirie, la réglementation stricte du canton de Berne est tempérée par l'application de la disposition spécifique de l'art. 131, 3^e al. LI. Cependant, dans les cas (vraisemblablement rares) où est effectuée une opération annulant un avancement d'hoirie ayant donné lieu à un report d'impôt, l'application stricte du principe selon lequel toute donation à un héritier non présomptif avec reprise de créance hypothécaire constitue un transfert à titre onéreux est susceptible de conduire à un résultat choquant. Les conséquences négatives pour le propriétaire temporaire ne se limitent pas à l'impôt dû, le cas échéant, sur le gain immobilier au moment de l'opération inverse (le montant de l'impôt devrait souvent être nul, dès lors que la dette hypothécaire, contrairement au cas d'espèce, n'est pas supérieure aux dépenses d'investissement). Car si, à une date ultérieure, le propriétaire temporaire devait à nouveau acquérir la propriété de l'immeuble par voie de succession, il pourrait, en vertu de l'art. 144, 2^e al. LI, faire valoir, en cas

de revente éventuelle, une déduction pour durée de possession (parfois nettement) moins importante que s'il n'y avait pas eu d'avancement d'hoirie "annulée" (cf. ATA 100 2012 226 du 5.3.2014, cité au cons. 8.1). Une telle inégalité de traitement fiscal s'agissant de deux états de fait identiques quant à leur résultat économique n'est pas justifiée.

9. Compte tenu de l'ensemble des considérants, il ressort en l'espèce que le recourant n'a tiré aucun profit du transfert temporaire de la nue-propriété de l'objet du contrat et de la dette hypothécaire y relative. Quant au grand-père, il est constamment resté débiteur solidaire de la dette en question et a donc fourni, dans le cadre de la 2^e cession, une contre-prestation tout au plus marginale. Au vu des circonstances de la présente espèce, il convient de considérer le transfert de propriété de l'immeuble F._____ RF no 2._____ fondé sur le contrat du 31 août 2016 comme une donation au sens de l'art. 131, 1^{er} al. LI et, partant, de différer l'imposition d'un éventuel gain immobilier. Par conséquent, il n'y a pas lieu de traiter la conclusion subsidiaire relative au renvoi de l'affaire à l'Intendance des impôts à des fins d'estimation du gain immobilier. Le recours doit dès lors être admis.

10. Vu l'issue de la présente espèce, il n'y a pas lieu de prononcer des frais de procédure (art. 200, 1^{er} al. LI).

Comme le recourant est représenté dans la présente procédure et que cette dernière lui a occasionné des frais indispensables et relativement élevés, il lui est alloué une indemnité de dépens (art. 200, 4^e al. LI). Celle-ci est fixée selon le tarif-cadre prévu (art. 11 de l'ordonnance sur le tarif applicable au remboursement des dépens [ordonnance sur les dépens, ORD; RSB 168.811]) et sur la base de la note de frais présentée et d'un tarif horaire de CHF 250.-- au maximum. Elle s'élève ainsi à CHF 1'592.50, plus les débours de CHF 83.80 et la taxe sur la valeur ajoutée de 7.7 %, soit un total de CHF 1'805.40.

Par ces motifs, la Commission des recours en matière fiscale prononce:

1. Le recours est admis, et l'imposition d'un éventuel gain immobilier sur la cession de l'immeuble F._____ RF no 2._____ effectuée le 10 octobre 2016 (inscription au registre foncier) est différée.
2. Il n'est pas prononcé de frais de procédure.
3. Il est alloué au recourant une indemnité de dépens de CHF 1'805.40 (taxe sur la valeur ajoutée de 7.7 % comprise).

4. **Cette décision peut être attaquée devant le Tribunal administratif du canton de Berne, Cour des affaires de langue française, Speichergasse 12, 3011 Berne, dans les 30 jours à compter de sa notification, par un recours en trois exemplaires.** Le délai de recours est réputé observé lorsque le recours est consigné à un bureau de poste suisse le dernier jour du délai. Le mémoire de recours énoncera notamment **les conclusions et les motifs**. Le recours doit être rédigé et signé par la personne contribuable elle-même ou par un avocat autorisé à pratiquer devant les tribunaux bernois (art. 15, 4^e al. LPJA). La décision litigieuse sera jointe.
5. La présente décision est notifiée à:
- C._____, à l'intention de A._____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - la Commune de F._____

AU NOM DE LA COMMISSION DES RECOURS
EN MATIERE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le président

Le greffier

Kästli

Leumann