



100 23 207

La commune: C. _____

N° GCP: _____

La notification: 6.11.2024 JCU/TMI/aae

COMMISSION DES RECOURS EN MATIÈRE FISCALE DU CANTON DE BERNE

Le 6 novembre 2024

La juge à titre principal de la Commission des recours en matière fiscale, en vertu des compétences qui lui sont déléguées en qualité de juge unique et en exécution de l'article 70, alinéa 4 de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public, au sujet du recours introduit par

A. _____

représentée par

B. _____, Notaire

contre

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

relatif à l'impôt sur le gain immobilier 2020

constate en fait:

A. A. _____ (recourante) a acquis le 15 novembre 2019 (inscription au registre foncier) l'unité d'étage feuillet n° xxx-6 de la commune de C. _____ pour le prix de CHF 220'000.--. Après l'acquisition, elle a fait procéder à des travaux de rénovation. L'Intendance des impôts du canton de Berne, Section Impôt sur les gains immobiliers (Intendance des impôts) a reconnu un montant de CHF 43'010.-- afférent aux travaux en tant qu'impenses de plus-values. Avec les frais d'actes, la commission de courtage et des frais généraux de CHF 8'968.--, il en est résulté des dépenses d'investissement de CHF 304'095.--. Le 7 décembre 2020, la recourante a revendu l'appartement pour le prix de CHF 362'000.-- sans y avoir jamais emménagé personnellement.

B. Par décision du 13 mai 2022, l'Intendance des impôts a imposé un gain immobilier brut de CHF 57'905.-- (CHF 362'000.-- - CHF 304'095.--) dont il est résulté des impôts de CHF 4'863.75 (commune) et de CHF 9'602.-- (canton). L'Intendance des impôts a ajouté à ces deux montants une majoration de 50 % en raison de la courte durée de possession, soit CHF 2'431.90 (commune) et CHF 4'801.-- (canton).

C. Le 17 mai 2022, B. _____, Notaire (représentant) a formé réclamation contre cette décision au nom et pour le compte de la recourante. Il explique que la recourante a décidé de revendre son unité d'étage à contre cœur après avoir été la cible d'actes racistes et d'écrits discriminatoires et demande par conséquent qu'il soit renoncé à la majoration pour durée de possession de 50 %. Par courrier du 13 juin 2022, la recourante s'est adressée personnellement à l'Intendance des impôts en faisant valoir en substance qu'elle a fait depuis lors l'acquisition d'un bien de remplacement et demande par conséquent un report intégral de l'impôt arrêté.

D. L'Intendance des impôts a rejeté la réclamation par décision du 12 avril 2023 en expliquant à l'appui de sa décision qu'une enquête auprès des autorités compétentes n'a pas permis de confirmer les motifs indiqués par la recourante concernant la revente de l'appartement. Elle précise que les conditions légales d'une imposition différée ne sont pas remplies, vu que la recourante n'a jamais habité l'unité d'étage aliénée.

E. Agissant pour le compte de la recourante, le représentant a fait recours le 8 mai 2023 auprès de la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (Commission des recours en matière fiscale) et a à nouveau demandé qu'il soit renoncé à la perception de la majoration pour durée de possession. Il fait valoir que la recourante est d'origine africaine, qu'elle s'est rendue à de nombreuses reprises dans l'immeuble en question lors des travaux de rénovation, qu'elle a alors constaté une attitude raciste et belliqueuse des habitants à son encontre et qu'après avoir reçu de nombreuses insultes orales et écrites, elle a décidé à contre cœur de ne

pas emménager dans cet appartement, avec de fâcheuses conséquences pour elle. Le représentant explique que la recourante a dépensé environ CHF 102'500.-- au total pour les travaux de rénovation et que si l'on déduit cette somme ainsi que la commission de courtage de CHF 25'000.--, la pénalité due à la banque pour résiliation anticipée de l'hypothèque à taux fixe de CHF 9'000.--, les frais de notaire de CHF 7'000.-- environ et le prix d'acquisition de CHF 220'000.-- du prix de vente de CHF 362'000.--, il apparaît que, du point de vue financier, il s'agissait bien d'une vente sans aucun bénéfice, donc sans aucune intention spéculative. Selon le représentant, ce n'est que parce que la plupart des travaux de rénovation ont été considérés comme des travaux d'entretien et n'ont donc pas été pris en compte dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers qu'il en est résulté un gain immobilier sur le plan fiscal. Il estime dès lors qu'au vu de tous les motifs exposés, la perception de la majoration pour durée de possession est totalement injustifiée.

F. Par courrier du 31 mai 2023, le représentant a encore une fois souligné le point de vue de la recourante, selon lequel il n'y a eu aucune intention spéculative.

G. Dans son rapport de recours du 7 octobre 2023, l'Intendance des impôts conclut au rejet du recours, sous suite de frais. L'Intendance des impôts rappelle pour l'essentiel que selon la loi sur les impôts, la majoration n'est pas perçue lorsque la personne qui vend l'immeuble y est obligée pour des raisons personnelles qu'elle ne peut pas influencer (telles qu'une situation financière difficile, un changement d'emploi, une maladie, un accident ou des problèmes conjugaux), mais que de tels motifs font défaut en l'espèce. L'Intendance des impôts rappelle également que la majoration pour durée de possession n'est pas non plus perçue lorsque la personne qui vend l'immeuble peut prouver qu'il existe des circonstances excluant toute intention de spéculation. Elle poursuit en indiquant qu'il est imaginable qu'une situation de discrimination devienne assez grave pour qu'un propriétaire soit pratiquement obligé de vendre son bien immobilier; cela peut être le cas lorsque des faits pénalement répréhensibles d'une certaine gravité résultent de la discrimination. L'Intendance des impôts retient en l'espèce que la recourante n'a jamais habité dans l'unité d'étage vendue. Elle ajoute que le comportement de la recourante et de son compagnon envers les voisins n'est pas clair, qu'il n'y a pas eu de condamnation pénale qui aurait permis d'établir les faits pertinents, qu'une enquête auprès de la commune à ce sujet n'a pas non plus abouti à des résultats utiles et que la recourante elle-même n'avait à l'époque apparemment pas jugé le cas assez grave pour entreprendre les démarches nécessaires à se défendre proprement. L'Intendance des impôts explique enfin que la recourante a acquis l'unité d'étage pour CHF 220'000.--, qu'elle l'a fait rénover pour environ CHF 102'500.-- et qu'elle l'a revendue pour un prix de CHF 362'000.--, réalisant ainsi un bénéfice important à court terme. Elle précise qu'une grande partie des travaux de rénovation ont été qualifiés en tant que frais d'entretien, puis ont été

défalqués sur les impôts périodiques de la recourante, diminuant l'impôt sur le revenu dû. Pour toutes ces raisons, elle estime qu'il ne se justifie pas de renoncer à la majoration pour durée de possession.

H. Le représentant de la recourante a pris position à ce sujet par courrier du 11 août 2023 et maintenu le point de vue antérieur. S'agissant des remarques de l'Intendance des impôts relatives au gain réalisé lors de la vente, il fait valoir en résumé que compte tenu de l'ensemble des frais, la recourante a subi une perte de CHF 1'500.--.

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 d'un recours adressé à la Commission des recours en matière fiscale (art. 195 ss LI). La Commission des recours en matière fiscale est ainsi compétente à raison du lieu et de la matière pour connaître du présent recours. La recourante n'a pas obtenu gain de cause devant l'instance précédente. Elle a donc un intérêt digne de protection à ce que la décision contestée soit modifiée ou annulée de sorte qu'elle a qualité pour recourir (art. 195, al. 2 LI 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. Comme le montant litigieux n'excède pas CHF 10'000.--, le présent jugement est de la compétence du juge unique (art. 70, al. 4, lit. c de la loi du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM; RSB 161.1]).

3. La question à examiner en l'espèce est de savoir si la recourante doit payer une majoration de 50 % en raison de la courte durée de possession (à savoir CHF 7'232.90) en plus de l'impôt sur les gains immobiliers d'un montant total de CHF 14'465.75 (non contesté dans le cadre de la procédure de recours).

4. En vertu de l'art. 128, al. 1 LI, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains provenant de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble. Le principe de cet impôt est de taxer les plus-values dues à des facteurs extérieurs, autrement dit sans intervention du propriétaire (ATA 22712 du 27.2.2007 cons. 3.1). L'impôt bernois sur les gains immobiliers est un impôt réel. Sont assujetties à l'impôt sur les gains immobiliers les personnes physiques et les personnes morales qui aliènent un immeuble sis dans le canton de Berne (art. 126, al. 1, lit. a LI). Le gain immobilier imposable est constitué par la différence entre le produit et les dépenses d'investissement

(prix d'acquisition et impenses), moins la déduction pour durée de possession et l'imputation des pertes (art. 137, al. 1 et 2 LI).

5. L'impôt simple sur les gains immobiliers est calculé d'après les taux unitaires prévus à l'art. 146 LI. Une majoration est due sur l'impôt lorsque la durée de possession est inférieure à cinq ans (art. 147, al. 1 LI).

5.1 Cette majoration, appelée également majoration pour spéculation, est appliquée de manière échelonnée, passant progressivement de 70 % à 10 % en fonction de l'allongement de la durée de possession; elle est supprimée après une durée de possession de cinq années pleines (Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, n. 3 ad art. 147 LI). Concrètement, l'art. 147, al. 1 LI prévoit l'échelonnement suivant:

Durée de possession	Majoration pour spéculation
inférieure à un an	70 pour cent
un an ou plus mais inférieure à deux ans	50 pour cent
deux ans ou plus mais inférieure à trois ans	35 pour cent
trois ans ou plus mais inférieure à quatre ans	20 pour cent
quatre ans ou plus mais inférieure à cinq ans	10 pour cent

5.2 La majoration n'est pas perçue dès lors que l'un des motifs de dispense mentionnés par la loi est donné: lorsque l'immeuble est aliéné au cours de la liquidation d'une succession, lorsque la personne qui vend l'immeuble y est obligée pour des raisons personnelles, ou lorsque la personne qui vend l'immeuble peut prouver qu'il existe des circonstances excluant toute intention de spéculation (art. 147, al. 2 LI). La brièveté de la durée de possession fonde ainsi une présomption légale réfragable selon laquelle il y a eu une intention spéculative, c'est-à-dire que le but au moment de l'acquisition d'un immeuble était de l'utiliser pour réaliser une plus-value à court terme (cf. ATA 100 2016 221 du 3.1.2018, cons. 2.3; Markus Langenegger, op. cit., n. 2 ad art. 147). Une simple intention accessoire de spéculation suffit à empêcher la dispense.

5.3 En cas de vente forcée pour des raisons personnelles (art. 147, al. 2, lit. b LI), le fait qu'une situation de contrainte personnelle ait été prévisible au moment de l'acquisition du bien immobilier exclut également toute dispense de majoration (Markus Langenegger, op. cit., n. 7 ad art. 147 LI). Il en va de même si la personne contribuable, agissant par négligence, s'expose à un risque,

en particulier lorsqu'il s'agit d'un risque de nature financière (NStP 1995 p. 175). Sont principalement considérées comme raisons personnelles une situation financière dont la seule issue réside dans la vente, un changement de profession ou d'emploi, une maladie, un accident ou des problèmes conjugaux (DCR Vmg 3/1981 in JAB 1985 p. 74 ss). Pour une renonciation à la majoration motivée par l'absence d'intention de spéculation (art. 147, al. 2, lit. c LI), la personne contribuable doit prouver qu'au moment de l'acquisition, elle avait l'intention d'acquérir une propriété pour le long terme et que cette intention a été contrecarrée par des circonstances externes échappant à son influence directe. Il faut en outre que les circonstances ayant déjoué l'intention d'acquérir pour une longue durée n'aient pas été prévisibles d'emblée (DCR 100 2007 8508 du 14.10.2008, cons. 7 et DCR 100 2007 8330 du 9.12.2008, cons. 3).

5.4 La recourante fait valoir qu'elle a été poussée à vendre l'unité d'étage en raison du comportement raciste et discriminatoire d'autres habitants de l'immeuble. Elle n'invoque ainsi pas des raisons personnelles telles qu'une maladie, un changement d'emploi ou une situation financière difficile au sens de l'art. 147, al. 2, lit. c LI, mais des circonstances extérieures qui excluent une intention de spéculation. Il incombe à la personne contribuable de prouver l'existence de telles circonstances (cf. ATA 100 2016 221 du 3.1.2018, cons. 2.3; Markus Langenegger, op. cit., n. 2 et n. 5 ad art. 147 LI).

5.5 Ont été fournis à titre de preuve de l'existence de circonstances qui excluent une intention de spéculation un courrier de la recourante à la Commune de C._____, du 13 décembre 2022, ainsi qu'une lettre de son compagnon, Jean Robert Braun, du 8 décembre 2022 (annexes non numérotées au recours du 8.5.2023). Ces courriers contiennent des descriptions d'incidents et du comportement d'autres habitants de l'immeuble (voir à ce sujet le cons. 5.5.2). Il est à relever que ces courriers ont été envoyés à l'administration communale durant la procédure de réclamation parce que la recourante a demandé l'appui de la commune afin que l'Intendance des impôts renonce à percevoir la majoration pour durée de possession. L'administration communale lui ayant demandé plus de détails au sujet des incidents de nature raciste invoqués, la recourante lui a fait parvenir les courriers mentionnés (courrier de l'administration communale du 11.11.2022, pag. 30). Le représentant fait en outre valoir que le manque d'intention de spéculation ressort également du fait que la recourante a subi une perte de CHF 1'500.-- du fait de l'aliénation (voir à ce sujet le cons. 5.5.1 ci-après).

5.5.1 Le représentant parvient au montant de la perte alléguée de CHF 1'500.-- en déduisant du prix de vente le prix d'achat, les dépenses d'investissement, la commission de courtage, les frais de notaire et la pénalité pour résiliation anticipée de l'hypothèque (prise de position du 11.8.2023). Ce calcul n'est cependant pas complet. Il manque l'économie d'impôt effectuée sur

l'impôt sur le revenu, qui résulte du fait qu'il est possible d'opérer une déduction au titre de l'entretien de l'immeuble. Selon les indications qu'elle a fournies, la recourante a dépensé CHF 102'500.-- pour les travaux de rénovation. Sur cette somme, l'Intendance des impôts a admis un montant de CHF 43'010.-- en tant qu'impenses de plus-values aux fins de l'impôt sur les gains immobiliers (voir le calcul du gain, pag. 3). La recourante a fait valoir les CHF 59'490.-- restants en tant qu'entretien de l'immeuble pour l'impôt sur le revenu (rapport de recours, p. 3 en bas). La Commission des recours en matière fiscale ne dispose pas du dossier de taxation relative à l'impôt sur le revenu de la recourante. D'une manière générale, on peut cependant partir de l'idée que la charge fiscale de la recourante, qui exerce le métier d'infirmière, se situe en moyenne entre 15 et 20 %. La déduction de CHF 59'490.-- pour l'entretien de l'immeuble conduit ainsi à une économie de l'ordre de CHF 9'000.-- à CHF 12'000.-- au niveau de l'impôt sur le revenu. Par conséquent et compte tenu des frais allégués, il est resté après la vente de l'unité d'étage non pas une perte, mais un gain de CHF 7'500.-- à CHF 10'200.-- environ. Les explications du représentant, selon lesquelles l'existence d'une perte prouve l'absence d'intention de spéculation, sont ainsi réfutées. La présomption du législateur, selon laquelle une courte durée de possession permet de conclure à la présence d'une intention de spéculation, s'en trouve plutôt renforcée.

5.5.2 C'est pourquoi il convient de vérifier si la recourante apporte une preuve suffisante de circonstances permettant de renverser cette présomption. Il est à retenir dans ce cadre que le dossier ne contient pas d'indices objectifs, par exemple une procédure pénale pour racisme ou insulte. Il n'y a pas non plus d'autres justificatifs, par exemple des photos des dégâts mentionnés, les post-it insultants ou tout autre élément objectif. Il convient de souligner que plusieurs des incidents invoqués concernent des plaintes des voisins concernant le bruit lié à l'exécution des travaux de rénovation (la recourante a confié l'exécution de ces travaux à son compagnon, voir le courrier de ce compagnon du 8.12.2022, joint au mémoire de recours et celui de la recourante à la Commune de C. _____ du 13.12.2022). Selon la recourante, les voisins se sont plaints de différentes manières, que ce soit verbalement ou par signes (frapper contre des murs ou au plafond) ou en collant des post-it sur la porte. Il n'est toutefois pas clair dans quelle mesure les plaintes en raison du bruit sont censées représenter en soi un comportement discriminatoire ou si elles sont en rapport avec la recourante en tant que personne, même si ces réclamations ont été exprimées de manière impolie ou insultante. Un autre incident rapporté concernait une dispute verbale d'un couple habitant l'étage en-dessous. Le compagnon de la recourante dit avoir entendu la femme insulter son mari d'origine étrangère. Cet incident n'était pas dirigé contre la recourante et ne peut dès lors pas être considéré comme pertinent en l'espèce. Le compagnon rapporte également qu'une fois, alors que la recourante et lui-même se trouvaient sur le balcon et discutaient de l'exécution de travaux de peinture, ils ont entendu la voisine de palier pousser

des cris de singe sur son propre balcon, ce qui ne peut aucunement être mal compris. Il est possible que les choses se soient passées ainsi, mais la recourante n'en fournit pas la preuve de manière objective dans le cadre de la présente procédure, bien que la charge de la preuve lui en incombe. La recourante fait par ailleurs valoir dans son courrier à la commune que l'atmosphère entre les habitants de l'immeuble semble d'une manière générale désagréable, voire nocive («... entre elles ... c'est une guerre continue dans les couloirs, phrase acerbes, aucune ne se parle...»). Il n'est par conséquent pas exclu que les propos insultants fassent (malheureusement) partie de la manière usuelle de parler aux autres dans cet immeuble.

5.5.3 À cela s'ajoute que la recourante a fait valoir l'argument, selon lequel elle a vendu l'appartement après la rénovation et sans jamais y avoir vécu personnellement à cause de propos racistes, pour la première fois dans ses courriers à la Commune de C._____. À ce moment-là, la majoration pour durée de possession avait déjà été décidée et la procédure de réclamation était pendante. Vu ces circonstances, les allégués devraient être étayés par des éléments de fait clairs et objectifs, faute de quoi il n'est pas possible de leur reconnaître une pleine valeur probante, vu qu'une motivation fiscale ne peut pas être entièrement niée. Comme constaté plus haut, de tels éléments de fait ou de preuve font défaut en l'espèce. La recourante ne parvient par conséquent pas à prouver l'existence de circonstances au sens de l'art. 147, al. 2, lit. c LI qui excluent toute intention de spéculation. Il convient de retenir au contraire que la recourante n'a jamais emménagé dans l'appartement, mais a immédiatement procédé à la vente de l'unité d'étage. Il est possible que cette décision ait été motivée par le fait qu'il est généralement possible de réaliser un prix de vente plus élevé dans le cadre d'une première mise en location après rénovation. Même si l'on admettait au bénéfice de la recourante que l'atmosphère entre les voisins dans l'immeuble n'était pas agréable et que cela avait pu contribuer à la décider à chercher un autre appartement, le bénéfice réalisé ne permet pas d'exclure avec un degré de certitude suffisant l'existence d'une intention accessoire de spéculation. Vu les considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté.

6. Vu l'issue de la présente procédure, les frais de celle-ci doivent être mis à la charge de la recourante. Elle doit l'ensemble des frais de procédure (art. 200, al. 1 LI en relation avec les art. 1, 2, 53, 58 et 59 du décret du 24 mars 2010 concernant les frais de procédure et les émoluments administratifs des autorités judiciaires et du Ministère public [décret sur les frais de procédure, DFP ; RSB 161.12]).

7. Comme la recourante n'obtient pas gain de cause en l'espèce, il n'est pas alloué de dépens (art. 200, al. 4 LI).

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

1. Le recours relatif à l'impôt sur le gain immobilier 2020 est rejeté.
2. Les frais de la procédure devant la Commission des recours en matière fiscale, fixés à un montant forfaitaire de CHF 800.--, sont mis à la charge de la recourante.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. **La 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, al. 4 LPJA). La décision litigieuse sera jointe.
5. La présente décision est notifiée à:
 - B._____, Notaire, à l'intention de A._____
 - l'Intendance des impôts du canton de Berne
 - la Commune de C._____

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

La juge

Le greffier

Cuccarède

Mion