



Direction de l'intérieur et de la justice

Münstergasse 2
Case postale
3000 Berne 8
+41 31 633 76 78 (téléphone)
+41 31 634 51 54 (télécopie)
info.ra.dij@be.ch
www.be.ch/oj-dij

Notre référence: 2020.DIJ.5570/5575

Décision sur recours du 8 avril 2022

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

- a *Bei der Stundungsfrist nach Art. 17 Abs. 2 i.V.m. Art. 17a Abs. 1 HG handelt es sich um eine Verwirkungsfrist. Art. 25 VRPG, wonach neue Tatsachen und Beweismittel auf jeder Verfahrensstufe bis zum Entscheidzeitpunkt bzw. bis zum förmlichen Schliessen des Beweisverfahrens noch zu berücksichtigen sind, findet keine Anwendung, da Art. 17a Abs. 1 und Art. 17b HG als lex specialis vorgehen (E. 4.1).*
- b *Das Vorgehen des Grundbuchamtes, den nach Ablauf der Frist eingereichten Nachweis der Voraussetzungen zur Steuerbefreiung nicht zu beachten, ist weder unverhältnismässig noch überspitzt formalistisch (E. 4.2)*

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

- a *Le délai du sursis prévu à l'article 17, alinéa 2 en relation avec l'article 17a, alinéa 1 LIMu est un délai de péremption. L'article 25 LPJA, selon lequel de nouveaux faits et moyens de preuve peuvent être invoqués à toute étape de la procédure et jusqu'à celle de la décision (c'est-à-dire jusqu'à la clôture formelle de l'administration des preuves), n'est pas applicable, car les articles 17a, alinéa 1 et 17b LIMu priment, à titre de lex specialis (c. 4.1).*
- b *En ne tenant pas compte des justificatifs démontrant le respect des conditions d'exonération fournies après l'expiration du délai, le Bureau du registre foncier n'enfreint pas le principe de proportionnalité et ne fait pas non plus preuve de formalisme excessif (c. 4.2).*

Faits

A.

Le 10 juillet 2017, B._____ et C._____ ont fait l'acquisition de l'immeuble feuillet n° 1000 sis dans la commune de D._____ et en sont devenus copropriétaires à raison d'une moitié chacun. Dans leur «déclaration de la personne assujettie à l'impôt sur les mutations» du 30 mai 2017, ils ont indiqué un montant de référence de 650 000 francs et demandé une exonération fiscale *a posteriori* ainsi qu'un sursis au paiement de l'impôt suite à l'acquisition d'un logement destiné à leur usage personnel.

Par décision du 14 août 2017, le Bureau du registre foncier du A._____ (ci-après: BRF) a accordé, sur la base de la déclaration susmentionnée, un sursis de trois ans à compter de la date d'acquisition de l'immeuble pour un montant de 11 700 francs. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier pour garantir l'impôt sur les mutations.

B.

Par courrier du 1^{er} mai 2020, le BRF a écrit à B._____ et C._____ que le délai pour présenter la preuve que toutes les conditions à l'exonération fiscale étaient réunies arriverait à échéance le 10 juillet 2020.

Par courrier électronique du 28 juillet 2020, B._____ a remis pour son compte et au nom de C._____ les attestations de domicile principal établies par la commune de D._____ le 29 mai 2020. Ce faisant, tous deux ont prouvé que leur domicile se trouvait depuis le 15 octobre 2017 à l'adresse de l'immeuble acquis à D._____.

Par décision du 28 juillet 2020, le BRF a révoqué le sursis accordé le 14 août 2017. Il a également décidé que l'impôt de 11 700 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 courriers du 24 août 2020, tant B._____ que C._____ ont formé recours devant la Direction de l'intérieur et de la justice du canton de Berne (DIJ) contre la décision rendue par le BRF en date du 28 juillet 2020 en concluant à ce qui suit:

Principalement :

1. Annuler la décision rendue le 28 juillet 2020 par l'autorité intimée ; partant, exonérer les recourants du paiement de l'impôt sur les mutations relatif à l'acquisition de l'immeuble D._____ feuillet n° 1000 ;

Subsidiairement :

2. Annuler la décision rendue le 28 juillet 2020 par l'autorité intimée ; partant, renvoyer la cause à l'intimée pour nouvelle décision sur le fond au sens des considérants ;

[...]

5. Sous suite de frais et dépens.

Dans sa lettre du 2 septembre 2020, le BRF précise qu'il renonce à se déterminer sur les recours et qu'il renvoie à la décision attaquée.

Par décision du 10 septembre 2020, l'Office juridique de la DIJ a joint les procédures de recours.

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 prévoit pas de 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. Elle est dès lors compétente pour statuer sur les présents recours contre la décision rendue par le BRF le 28 juillet 2020.

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 ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, sont touchés par la décision attaquée et ont donc qualité pour recourir.

Les recours respectent les conditions de forme et ont été déposés 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 celui-ci (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 et que cette personne l'utilise personnellement 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 devra 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).

La personne 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.

Les recourants allèguent que selon l'article 17a, alinéa 2 LIMu, le bureau du registre foncier approuve la demande d'une exonération fiscale *a posteriori* si les conditions d'une exonération fiscale sont réunies. Ils estiment qu'en l'espèce, ils remplissaient ces conditions et qu'ils l'ont prouvé le 28 juillet 2020 en produisant les documents requis. En n'admettant plus ces justificatifs remis avec un léger retard, le BRF a enfreint à leur sens le principe de proportionnalité et fait preuve de formalisme excessif. Les recourants ajoutent qu'en leur refusant l'exonération, l'instance précédente n'a pas tenu compte de la situation particulière qui était la leur, sans qu'il y ait pour cela de motifs objectifs, sérieux, pertinents ou raisonnables, et qu'elle a ainsi contrarié la bonne application du droit matériel. Par ailleurs, ils affirment qu'ils pensaient que le sursis expirait à la fin du mois de juillet et pouvaient admettre en toute sincérité que l'échéance n'était pas fixée au milieu du mois déjà. Ils soulignent enfin que les attestations de domicile remontaient au 29 mai 2020, ce qui prouvait selon eux leur bonne foi.

4.

Il est incontesté que le sursis avait été accordé aux recourants jusqu'au 10 juillet 2020 et que, partant, les pièces remises au registre foncier en annexe du courriel du 28 juillet 2020 l'ont été postérieurement à l'échéance précitée, c'est-à-dire hors délai. Le litige porte sur la question de déterminer les conséquences de ce retard sur le plan juridique ou, en d'autres termes, d'établir si le bureau du registre foncier aurait dû procéder à l'examen matériel des justificatifs remis sans égard au retard précité.

4.1 En règle générale, les délais légaux sont des délais dits de péremption, qui se caractérisent par le fait qu'ils ne peuvent pas être prolongés (art. 43, al. 1 LPJA) et que leur échéance emporte extinction du droit, sous réserve de la restitution du délai (art. 43, al. 2 LPJA). Tel n'est pas le cas des délais d'ordre, dont le non-respect n'entraîne pas de péremption (JAB 100.2020.106 du 26 mai 2021 c. 4.1, avec renvois).

Le délai du sursis prévu à l'article 17, alinéa 2 en relation avec l'article 17a, alinéa 1 LIMu est un délai de péremption. L'article 25 LPJA, selon lequel de nouveaux faits et moyens de preuve peuvent être invoqués à toute étape de la procédure et jusqu'à celle de la décision (c'est-à-dire jusqu'à la clôture formelle de l'administration des preuves), n'est pas applicable en l'espèce, car les articles 17a, alinéa 1 et 17b LIMu priment, à titre de *lex specialis* (JAB 100.2020.106 du 26 mai 2021, c. 4.2, avec renvois).

En application de la maxime inquisitoire, les autorités constatent d'office les faits pertinents pour la décision (art. 18, al. 1 LPJA). Ce devoir est toutefois limité par l'obligation de collaborer incombant aux parties (art. 20, al. 1 LPJA). En ce qui concerne la procédure régissant l'exonération fiscale *a posteriori*, telle que prévue par la LIMu, l'article 17a, alinéa 1 de la loi concrétise ladite obligation en exigeant de la personne acquéreuse d'un immeuble qu'elle présente d'elle-même au registre foncier les pièces démontrant le respect des conditions d'exonération prévues à l'article 11b LIMu (cf. art. 20, al. 3 LPJA). En d'autres termes, le bureau du registre foncier n'a pas à procéder à des recherches. Dès lors, c'est bien aux recourants qu'il appartenait d'exécuter leur obligation de collaborer en démontrant qu'ils remplissaient les conditions d'exonération et ce, sans y être expressément invités par les autorités. Nonobstant ce qui précède, le BFR a rappelé aux recourants, par lettre du 1^{er} mai 2020, que le délai du sursis allait échoir le 10 juillet 2020 et que, partant, ils devraient avoir fourni les pièces requises dans ce délai, faute de quoi il ne saurait prendre celles-ci en considération.

4.2 En ne tenant pas compte des justificatifs fournis après l'expiration du délai, le BRF n'enfreint pas le principe de proportionnalité et ne fait pas non plus preuve de formalisme excessif (cf. art. 29, al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst.; RS 101]; art. 26, al. 2 de la Constitution du canton de Berne du 6 juin 1993 [ConstC; RSB 101.1]), lequel consisterait à imposer des conditions formelles rigoureuses dans le cadre d'une procédure sans que ces dernières ne se justifient objectivement, à appliquer des prescriptions formelles avec une sévérité exagérée ou encore à soumettre les mémoires à des exigences non pertinentes de manière à empêcher indûment les justiciables de faire valoir leurs droits. A elle seule, la stricte application des conditions de forme ne constitue pas un formalisme excessif: cela n'est en effet le cas que si la rigueur formelle ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi et complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel (JAB 2015 p. 301, c. 3; MICHEL DAUM, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, n° 10 ad art. 32; MARKUS MÜLLER, in Herzog/Daum [éd.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2^e éd. 2020, n° 94 ad art. 49). Le délai du sursis prévu à l'article 17, alinéa 2 en relation avec l'article 17a, alinéa 1 LIMu étant un délai de péremption, il ne saurait être prolongé, sous réserve de la possibilité prévue par la législation spéciale pour emménager dans le logement (art. 11b, al. 2 LIMu). Une fois le délai échu, le droit à l'exonération fiscale s'éteint et, pour prévenir d'éventuels cas de rigueur, seul subsiste le mécanisme procédural de la restitution des délais (cf. MICHEL DAUM, *op. cit.*, no 1 s. ad art. 43). Une telle restitution ne pouvant être envisagée en l'espèce (cf. c. 4.3 ci-après), on ne saurait voir du formalisme excessif dans le refus de tenir compte des pièces remises avec retard et (implicitement) dans le rejet de la demande d'exonération de l'impôt. Il y a lieu de préciser que la loi ne prévoit pas l'amende d'ordre mentionnée par les recourants dans leurs mémoires comme conséquence juridique d'un délai inobservé, de sorte que l'éventualité d'une telle sanction doit être écartée d'emblée: selon le texte légal, la seule conséquence du délai inobservé est bel et bien la péremption du droit à l'exonération.

4.3 Même si la DIJ interprétait les griefs des recourants dans le sens d'une demande en restitution du délai, cela ne changerait rien à sa conclusion. En effet, la restitution d'un délai manqué n'est possible que si des raisons objectivement ou subjectivement suffisantes ont empêché une personne d'agir ou de se faire représenter dans le délai fixé et qu'aucune négligence ne peut lui être reprochée. Les motifs allégués doivent être assez solides: maladie grave ou accident, cas de force majeure, soudaine incapacité d'agir ou décès inopiné d'un proche (cf. art. 43, al. 2 LPJA; JAB 2014 p. 130, c. 3.2.1; MICHEL DAUM, *op. cit.*, n° 14 ad art. 43). En l'espèce, aucun motif de ce genre ne ressort du dossier ni n'est allégué par les recourants. Bien au contraire, il apparaît que ces derniers ont simplement laissé passer le délai, comme ils l'ont par ailleurs admis eux-mêmes dans leurs mémoires de recours. Cela ne constituant pas un motif d'empêchement sans avoir commis de faute au sens de l'article 43, alinéa 2 LPJA, la restitution du délai est exclue.

4.4 En résumé, les recourants n'ont pas remis les justificatifs relatifs au domicile principal pendant la durée du sursis, qui tient lieu de délai de péremption. C'est donc à bon droit que l'instance précédente a révoqué le sursis et demandé le paiement de l'impôt sur les mutations, des intérêts et de l'émolument. Dès lors, les deux recours sont infondés et doivent être rejetés.

5.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge des recourants qui succombent (art. 108, al. 1 LPJA). Ils s'élèvent au montant forfaitaire de 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 l'intérieur et de la justice décide:

1.

Les recours sont rejetés.

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 B._____ et de C._____ 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 l'entrée en force de la présente décision sur recours.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.