



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: 2021.DIJ.1291

Décision du 3 décembre 2021

Handänderungssteuer: Selbstgenutztes Wohneigentum

Die ausschliessliche Wohnnutzung gemäss Art. 11b Abs. 1 HG schliesst jede andere Art der Benutzung der Liegenschaft aus. Bereits bei der Deckungsgleichheit zwischen der Liegenschaft und dem Sitz einer GmbH liegt keine ausschliessliche Wohnnutzung mehr vor. Zudem ist aufgrund von Art. 117 Abs. 2 HRegV bei einer im Handelsregister eingetragenen Rechtsdomiziladresse ohne c/o-Adresse davon auszugehen, dass die Gesellschaft dort über ein Lokal verfügt, welches den Mittelpunkt ihrer administrativen Tätigkeit bildet (wo sich die Büros der Verwaltung befinden) und wo ihr Mitteilungen aller Art zugestellt werden können. Der Gesetzgeber des Kantons Bern wollte nur die ausschliessliche Wohnnutzung steuerlich begünstigen und keine Mischnutzung (E. 3.3).

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

L'usage exclusif d'un logement à des fins d'habitation au sens de l'article 11b, alinéa 1 LIMu exclut tout autre type d'utilisation de l'immeuble. Lorsqu'un immeuble tient à la fois lieu de logement et de siège d'une Sàrl, il n'existe plus d'usage exclusif à des fins d'habitation. Par ailleurs, en vertu de l'article 117, alinéa 2 ORC, lorsqu'une adresse de domicile est inscrite au registre du commerce sans adresse de domiciliation, tout porte à croire que la société y dispose d'un local constituant le centre de son activité administrative (ses bureaux) et où des communications de toute nature peuvent lui être adressées. Or, le législateur bernois n'entendait favoriser, sur le plan fiscal, que l'usage exclusif à des fins d'habitation et non une quelconque forme d'usage mixte (c. 3.3).

Faits

A.

Par contrat de vente du 28 novembre 2016, B._____ et G._____ ont fait l'acquisition de l'immeuble C._____, n° de feuillet 1000. Le 27 décembre 2016, date de la réquisition d'inscription au registre foncier, ils ont aussi déposé une demande d'exonération *a posteriori* auprès du Bureau du registre foncier du A._____ (ci-après: bureau du registre foncier) en invoquant le fait que le logement était destiné à l'usage personnel du ou de la propriétaire. Par décision du 17 mars 2017, le bureau du registre foncier a fixé l'impôt sur les mutations à hauteur de 14 736 francs 25 et a accordé un sursis au paiement de l'impôt d'un montant de 14 000 francs pour une durée de quatre ans à compter de la date de l'acquisition de l'immeuble. Une hypothèque légale a été constituée et inscrite au registre foncier en garantie du montant de l'impôt sur les mutations.

B.

Le 8 novembre 2020 (courrier reçu le 10 novembre 2020), B._____ et G._____ ont envoyé au bureau du registre foncier le formulaire permettant de prouver l'usage personnel du logement par le ou la propriétaire ainsi qu'une attestation de domicile principal de la commune municipale de C._____ du 13 octobre 2020.

Par décision du 15 janvier 2021, le bureau du registre foncier a rejeté la demande du 8 novembre 2020 d'exonération fiscale *a posteriori* et révoqué la décision de sursis du 17 mars 2017. Il a également exigé de la part de B._____ et G._____ le paiement de l'impôt ayant fait l'objet du sursis pour un montant total de 16 371 francs 60, intérêts et émoluments inclus.

C.

Le 8 février 2021 (courrier reçu le 9 février 2021), B._____ et G._____, représentés par Maître D._____, ont formé opposition contre la décision auprès du bureau du registre foncier. Ce dernier a transmis le courrier le 12 février 2021 à la Direction de l'intérieur et de la justice (DIJ), qui l'a qualifié de recours formé contre la décision du 15 janvier 2021. Les recourants concluaient en substance à l'annulation de la décision attaquée et à l'exonération fiscale demandée pour l'impôt sur les mutations faisant l'objet d'un sursis sous suite de frais et de dépens.

Dans sa prise de position du 17 mars 2021, le bureau du registre foncier a conclu au rejet du recours tout en s'en tenant à sa décision.

Les recourants ont renoncé à prendre position.

Les mémoires, dans la mesure où ils sont importants pour la présente décision, sont évoqués plus en détail dans les considérants suivants.

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 janvier 2021.

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.

Le recours respecte les conditions de forme et a été déposé dans les délais. Il y a donc lieu d'entrer en matière à son sujet.

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 En l'espèce, la décision attaquée est celle qu'a rendue le 15 janvier 2021 le bureau du registre foncier, par laquelle il a rejeté la demande des recourants d'une exonération fiscale *a posteriori*. Le bureau du registre foncier motive sa décision par le fait qu'une partie de l'immeuble acquis est utilisé en tant que local commercial par la société E._____, de sorte que les conditions d'une exonération fiscale *a posteriori* ne sont pas réunies. Concrètement, le bureau du registre foncier fait observer que le 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 précise que lorsqu'un immeuble est utilisé par les mêmes propriétaires également à des fins commerciales et que l'objet n'est pas divisé au sens des droits réels, l'impôt sur les mutations ne peut pas faire l'objet d'une exonération, même si l'utilisation à des fins commerciales n'est pas prépondérante, car l'utilisation à des fins d'habitation n'a alors pas un caractère exclusif. Le bureau du registre foncier se base à cet égard sur la décision de la DIJ du 5 août 2019 (DDIJ 2017.JGK.6696, www.gba.dij.be.ch, sous «Décisions sur recours», introduire «2017.JGK.6696» dans le champ de recherche [état: 15.11.2021]). Le bureau du registre foncier poursuit en expliquant que selon l'extrait de l'Office du registre du commerce de Berne, la société E._____ est également enregistrée à l'adresse rue du F._____ 10, C._____, raison pour laquelle il ne s'agit pas là d'une utilisation exclusive.

En l'espèce, il n'est pas contesté que le siège de la société E._____ se situe à la rue du F._____ 10, C._____ et qu'il se trouve par conséquent sur le bien-fonds C._____, n° de feuillet 1000. Le point critiqué porte en revanche sur le fait qu'une adresse de domicile dans l'immeuble acquis s'oppose à l'usage exclusif de cet immeuble à des fins d'habitation de sorte que les conditions de l'exonération fiscale ne sont pas réunies.

3.2 Les recourants font valoir que G._____ a annoncé le 16 août 2018 au registre du commerce la domiciliation de la société E._____, dont elle est la seule associée et seule gérante. Selon eux, la domiciliation a été faite dans un but purement pratique «pour permettre l'activité administrative de la société proche de la gérante.» Ils précisent que l'activité administrative se résume à l'occupation d'un bureau dans une pièce de la maison (sans entrée indépendante) avec un ordinateur et une armoire contenant les dossiers. Les recourants ajoutent que le bureau en question sert également aux activités administratives de la famille.

Dans sa prise de position du 17 mars 2021, le bureau du registre foncier s'en tient à sa décision en se référant à la décision sur recours de la DIJ du 20 février 2020 (DDIJ 2019.JGK.6034, www.gba.dij.be.ch, sous «Décisions sur recours», introduire «2019.JGK.6034» dans le champ de recherche [état: 15.11.2021]).

3.3 Il ressort clairement de l'article 11b, alinéa 1, dernière phrase LIMu que l'immeuble doit être utilisé exclusivement à des fins d'habitation pendant au moins deux ans pour que l'acquéreur ou l'acquéreuse puisse prétendre à une exonération fiscale *a posteriori* au sens de l'article 11a LIMu. Selon la teneur de la loi, une exonération fiscale est par conséquent exclue si le bien-fonds sert à un autre usage que l'habitation par son acquéreur ou son acquéreuse.

L'argumentation est la même dans un rapport de la commission consultative du Grand Conseil de mars 2013: «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 ou quelques logements, n'est pas exonérée d'impôt. Il en va de même lors de l'achat d'un immeuble d'habitation servant également à des fins commerciales. Si son propriétaire l'habite tout en louant des parties (espaces commerciaux et/ou logements), il n'est pas possible de parler d'occupation complète par le ou la propriétaire. Les mêmes règles s'appliquent si l'acquéreur ou l'acquéreuse souhaite utiliser lui-même ou elle-même les locaux commerciaux du bien-fonds [...]» (rapport présenté par la commission du Grand Conseil concernant l'initiative «Pour en finir avec le renchérissement légal des coûts du logement pour locataires et propriétaires» relatif à la modification de la LIMu, contre-projet direct à l'initiative, Journal du Grand Conseil du canton de Berne, session de juin 2013, annexe 17, commentaire de l'article 11b, p. 5 [ci-après: rapport LIMu 2013]).

La décision sur recours de la DIJ du 20 février 2020 citée par le bureau du registre foncier précise à ce sujet que l'utilisation exclusive à des fins d'habitation est inconciliable avec tout autre type d'utilisation du bien-fonds. Afin de remplir la condition prévue à l'article 11b, alinéa 1, dernière phrase LIMu, il ne suffit donc pas que le bien-fonds soit occupé de manière prépondérante, c'est-à-dire en majeure partie, à une fin d'habitation et soit utilisée dans ce but par l'acquéreur ou l'acquéreuse. Lorsqu'un immeuble tient à la fois lieu de logement et de siège d'une Sàrl, il n'existe plus d'usage exclusif à des fins d'habitation. Le législateur a uniquement voulu favoriser fiscalement l'usage exclusif à des fins d'habitation, et non un usage mixte (DDIJ 2019.JGK.6034 du 20 février 2020, c. 4.2 s.). En outre, vu l'article 117, alinéa 2 de l'ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce (ORC; RS 221.411), lorsqu'une adresse de domicile est inscrite au registre du commerce sans adresse de domiciliation (adresse c/o), il est envisageable que la société y dispose d'un local qui constitue le centre de son activité administrative (où les bureaux de l'administration sont situés) et où des communications de toute nature peuvent lui être adressées (CLEMENS MEISTERHANS/MICHAEL GWELESSIANI, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, 4^e éd. 2021, n. 496 ad art. 117).

Il ressort de l'article législatif, des travaux préparatoires et de la jurisprudence que l'exemption fiscale suppose clairement un usage exclusif à des fins d'habitation par les acquéreurs. En l'espèce, le siège de la société E._____ se trouve incontestablement à l'adresse du bien-fonds C._____, feuillet n° 1000. Le fait que l'adresse du bien-fonds acquis coïncide avec celle de l'adresse de domicile de la société E._____ s'oppose à un usage exclusif à des fins d'habitation au sens de l'article 11a, alinéa 1, dernière phrase LIMu. Les arguments invoquant que la domiciliation est fondée dans un but purement pratique, que le bureau sert également aux activités administratives de la famille et qu'il n'existe pas d'entrée indépendante ne changent rien à cela.

3.4 Les recourants ne peuvent pas non plus invoquer en leur faveur le fait qu'exiger d'un propriétaire la création d'entités distinctes est un non-sens, compte tenu des frais engendrés. Le rapport LIMu 2013 précise à ce sujet que dans les cas où l'acquéreur ou l'acquéreuse utilise lui-même ou elle-même les locaux commerciaux du bien-fonds, 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 (rapport LIMu 2013, p. 5). Les travaux préparatoires mettent donc clairement en évidence le fait que le seul cas dans lequel il s'agirait d'en décider autrement est celui d'une éventuelle division au sens des droits réels. Etant donné qu'en l'espèce, aucune division n'a été effectuée, que la pièce servant de bureau est utilisée aussi bien sous une forme commerciale que privée et qu'aucune séparation claire n'est possible, il n'existe aucune utilisation exclusive. Par conséquent, l'argument avancé par les recourants des frais engendrés par une division au sens des droits réels n'est pas convaincant.

3.5 Les recourants dénoncent par ailleurs le fait que le bureau du registre foncier, dans les motifs de sa décision, se fonde sur la décision sur recours du 5 août 2019 (DDIJ 2017.JGK.6696). Ils constatent que la décision citée se réfère à un cas spécifique dans lequel les propriétaires avaient loué des locaux à une société que possédait une tierce personne. Ils précisent que la question de l'occupation des locaux à titre commercial par le propriétaire lui-même a été qualifiée de «pour le moins douteuse», mais que la question n'a pas été tranchée par la DIJ. Il n'est toutefois pas possible de dire dans quelle mesure les recourants veulent en déduire quelque chose en leur faveur.

3.6 Par conséquent, la DIJ parvient à la conclusion que le recours se révèle infondé sur ce point et qu'il convient de le rejeter.

4.

Les recourants allèguent que l'application rétroactive d'une pratique de taxation constitue une violation évidente de la sécurité juridique. Selon eux, lors de l'acquisition de leur bien-fonds en 2016, ils n'auraient eu aucune possibilité de savoir que l'exonération *a posteriori* leur serait refusée en cas de domiciliation de la société E._____.

La décision attaquée se fonde directement sur l'article 11b LIMu. Cette disposition, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2015, était donc déjà applicable à la date à laquelle les recourants ont acquis leur bien-fonds. Les recourants ne parviennent pas à exposer plus précisément dans quelle mesure il existe une violation de la sécurité du droit ou, le cas échéant, une prétention résultant de la protection de la bonne foi. Leur argumentation, selon laquelle la décision sur recours 2017.JGK.6695 invoquée par le bureau du registre foncier dans la décision du 15 janvier 2021 n'a été rendue qu'en 2019 et que la communication des bureaux du registre foncier au sujet de l'abandon de la méthode de la prépondérance, à laquelle ils renvoient, n'a été publiée qu'en juin 2020, peine à convaincre. Il s'agit dans ce contexte de préciser que les notices et les communications qui s'y rapportent ne déploient aucun effet juridique (voir la DDIJ 2017.JGK.6696 du 5 août 2019, c. 4). Vu que la décision attaquée repose directement sur l'article 11b LIMu, qui, à la date du contrat de vente, en 2016, était en vigueur, le fait qu'une décision sur recours ou une communication n'aient été disponibles qu'ultérieurement ne permet pas de déduire quoi que ce soit en faveur des recourants. Enfin, invoquer le fait qu'aucune pratique concernant l'article 11b LIMu, qui aurait pu guider les recourants, n'avait encore été établie à ce moment-là, n'est pas pertinent.

La DIJ parvient par conséquent à la conclusion que le recours, sur ce point-là, est infondé, et qu'il convient de le rejeter.

5.

Les recourants font valoir qu'ils sont victimes de l'application erronée de l'article 6a LIMu. Selon eux, une application correcte, cohérente et continue de la loi n'aurait engendré une exonération *a posteriori* que sur le prix de vente du terrain de 212 000 francs.

Il y a lieu de préciser à ce sujet que les recourants ont eux-mêmes indiqué qu'ils avaient renoncé à faire recours (lire: opposition) contre la décision de taxation du 17 mars 2017 et qu'ils avaient acquitté la somme de 336 francs 25 excédant le montant exonéré d'impôt. La décision de taxation du 17 mars 2017 est donc entrée en force et ne peut plus être réexaminée dans le cadre de la présente procédure.

Par conséquent, il n'est pas possible de tenir compte des commentaires à cet égard que les recourants ont présenté dans le cadre de la motivation du recours.

6.

En résumé, la DIJ parvient à la conclusion que les conditions d'une exonération fiscale *a posteriori* ne sont pas réunies. Il n'y a donc pas lieu de contester le fait que le bureau du registre foncier ait rejeté la demande des recourants portant sur cette exonération et qu'il ait révoqué le sursis.

Le recours se révélant infondé sur tous les points, il convient de le rejeter.

7.

Vu l'issue de la procédure, les frais sont mis à la charge des recourants (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 B._____ et G._____. 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.