



Rapport

Date de la séance du CE : 18 août 2021
Direction : Direction de l'intérieur et de la justice
N° d'affaire : 2019.JGK.2993
Classification : Non classifié

Loi concernant les impôts sur les mutations (LIMu) (Modification)

Table des matières

1.	Synthèse	2
2.	Contexte	2
2.1	Réglementation en vigueur dans le canton de Berne	2
2.2	Genèse	2
2.3	Pratique en matière de taxation	3
2.4	Critique de la pratique en matière de taxation	4
2.5	Motion Haas	5
3.	Caractéristiques de la nouvelle réglementation	5
4.	Forme de l'acte législatif	5
5.	Droit comparé	6
6.	Mise en œuvre, évaluation	6
7.	Commentaires de l'article 6a	6
7.1	Titre marginal	6
7.2	Alinéa 2 (nouveau)	6
8.	Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes	7
9.	Répercussions financières	8
10.	Répercussions sur le personnel et l'organisation	8
11.	Répercussions sur les communes	8
12.	Répercussions sur l'économie	8
13.	Résultat de la procédure de consultation	8
14.	Propositions	9

1. Synthèse

En adoptant une motion urgente le 13 mars 2019, le Grand Conseil a exigé la modification de l'article 6a de la loi concernant les impôts sur les mutations (LIMu)¹. Lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, l'impôt ne doit être calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage) que si un engagement concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur entre la partie vendeuse (ou une personne proche de la partie vendeuse) et la partie acquéreuse de l'immeuble existait avant l'établissement du contrat de vente. La présente modification met en œuvre le mandat parlementaire.

2. Contexte

2.1 Réglementation en vigueur dans le canton de Berne

Les transferts de propriété fondés sur le droit civil sont soumis à l'impôt sur les mutations (art. 1 en relation avec l'art. 5, al. 1, lit. a LIMu). Cet impôt est calculé sur la base de la contre-prestation convenue pour l'acquisition de l'immeuble. La contre-prestation comprend toutes les prestations de nature pécuniaire auxquelles l'acquéreur ou l'acquéreuse s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de l'aliénatrice ou à l'égard de tiers en relation avec l'immeuble (art. 6 LIMu). Lors de contrats de vente d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, et lors de contrats de vente qui sont liés à un contrat d'entreprise de telle manière que l'opération est assimilable à l'acquisition d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main, l'impôt est calculé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage [art. 6a LIMu]). Cet impôt s'élève à 1,8 pour cent (art. 11, al. 1 LIMu). Lorsque l'acquéreur ou l'acquéreuse de l'immeuble en fait son domicile principal, 800 000 francs peuvent être exonérés de l'impôt sur les mutations sous certaines conditions (art. 11a s. LIMu); l'article 12 LIMu définit les possibilités d'exonération de manière exhaustive. L'article 6a LIMu a été introduit le 26 janvier 1999 et est entré en vigueur le 1^{er} août 1999. Il s'agit par conséquent d'une disposition venant préciser la base de calcul fixée à l'article 6 LIMu pour les cas particuliers. Le législateur entendait ainsi créer une base légale de calcul de l'impôt sur les mutations qui soit indépendante (notamment) de l'avancement des travaux de construction, de manière à mettre sur un pied d'égalité les acheteurs d'un immeuble déjà construit et les personnes acquérant un futur bâtiment².

2.2 Genèse

La rédaction de l'article 6a LIMu repose sur deux jugements du Tribunal administratif. Le premier jugement date de 1995 et concerne l'impôt sur la constitution de gages. Son objet porte sur la prise en compte, lors de l'inscription de l'hypothèque légale du vendeur, des coûts de l'érection du bâtiment qui était seulement à l'état de projet au moment de la mutation. Le tribunal a considéré plusieurs points dans son jugement. Jusqu'en 1981, le prix du terrain s'additionnait au prix de l'ouvrage; puis, le 15 octobre 1981, la Direction (alors appelée Direction de la justice) a édicté une circulaire prévoyant que l'imposition dans ces cas devait se faire selon le principe des droits réels³. En 1982, la pratique a été confirmée par son inscription dans le manuel de la Direction de la justice du canton de Berne pour les notaires pratiquants et les conservateurs du registre foncier du canton de Berne. Le 15 avril 1986, la Direction de la justice a concrétisé les droits proportionnels dans une circulaire et consolidé le principe des droits réels.

¹ Loi du 18 mars 1992 concernant les impôts sur les mutations (LIMu); RSB 215.326.2.

² Journal du Grand Conseil 1998, p. 700 ss, en particulier 705 (intervention Rytz) et complément au rapport du 19 mars 1997 présenté par le Conseil-exécutif au Grand Conseil relatif à la révision de la loi concernant les impôts sur les mutations et sur la constitution de gages, in: Journal du Grand Conseil 1998, annexe 22, p. 6 ss; voir JTA 100.2016.340 du 9 août 2017, in: JAB 2017, p. 529 ss, c. 2.4.

³ Voir NB 1982, p. 49 ss.

Après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (LIMu), le 1^{er} octobre 1992, il appartenait aux autorités compétentes d'examiner si la pratique pouvait être maintenue⁴.

Le second jugement, de 1996, concerne le calcul de l'impôt sur les mutations basé sur le prix du terrain et le prix de l'ouvrage⁵. Le Tribunal administratif est parvenu à la conclusion qu'un acte de vente portait sur une chose future et a estimé que le calcul basé sur le prix du terrain et le prix de l'ouvrage était justifié. A la suite de ce jugement, la Direction (alors nommée Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques) a modifié la circulaire du 15 avril 1986⁶ le 28 avril 1997. Selon la teneur modifiée de la circulaire, une appréciation de l'ensemble des circonstances concrètes doit permettre de conclure que l'acquisition a pour objet à la fois le terrain et la construction devant être érigée sur celui-ci. Dans une relation bipartite (l'entreprise est aussi la partie venderesse), les circonstances suivantes sont des indices d'une acquisition d'une chose future: au moment de la conclusion du contrat, les détails concernant son objet sont déjà déterminés dans une large mesure et la partie acquéreuse n'a pas de véritable influence sur les travaux de construction; un prix forfaitaire est fixé; la partie venderesse est responsable de l'achèvement de la construction et les profits ainsi que les risques passent à la partie acquéreuse une fois le bâtiment entièrement érigé. Dans une relation tripartite (l'entreprise n'est pas la partie venderesse), la Direction précise que, bien que la partie aliénant le terrain soit distincte de l'entrepreneur (d'un point de vue factuel ou économique), il est possible, dans certaines circonstances, que le prix de l'ouvrage entre en considération dans le calcul du montant de l'impôt sur les mutations. Cela concerne surtout les grands ensembles ou complexes immobiliers prévus par une entreprise générale lorsqu'elle n'est pas la propriétaire du terrain. Par exemple, le prix de l'ouvrage est ajouté au prix de l'acquisition lorsque, préalablement à la mutation, un permis de construire a été délivré pour le terrain faisant l'objet du contrat ou que la partie acquéreuse a conclu un contrat d'entreprise avec une entreprise générale sur la base de plans déjà approuvés pour la construction du terrain. Les contrats de vente et d'entreprise sont alors interdépendants au point que leur mise en œuvre relève d'un destin commun. Ils traduisent la volonté des parties au contrat d'aboutir au transfert d'une construction clés en main conforme à l'autorisation globale. Il ne s'agit pas d'une acquisition d'une chose future lorsque la partie acquéreuse est libre de décider comment et quand elle construira le terrain. Cette pratique a été reprise dans l'article 6a LIMu.

2.3 Pratique en matière de taxation

La pratique est plus difficile à appliquer lorsque plusieurs contrats distincts ont été conclus à des moments différents et qu'ils ne sont pas expressément indiqués comme étant liés entre eux. Selon la jurisprudence relative à l'article 6a LIMu, le prix de l'ouvrage doit être pris en compte dans le calcul de l'impôt sur les mutations lorsque les contrats sont liés au point que l'un n'aurait pas été conclu sans l'autre ou à tout le moins que l'un ait suscité la conclusion de l'autre. La désignation de ceux-ci ne joue pas de rôle à cet égard, pas plus que leur aspect formel. Il n'est pas non plus nécessaire que les contrats aient été signés par les mêmes parties; ainsi, il peut aussi être tenu compte du prix de l'ouvrage dans la base de calcul même si le ou la propriétaire du terrain n'est pas l'entrepreneur ou l'entrepreneure (d'un point de vue factuel ou économique), lorsqu'avant la mutation un permis de construire avait été délivré pour le terrain et que la partie acquéreuse avait conclu un contrat d'entreprise avec l'entreprise générale sur la base de plans déjà approuvés pour la construction du terrain. L'interdépendance réciproque doit apparaître à la lumière de l'ensemble des circonstances concrètes qui ont abouti à la signature des contrats. Il suffit que la réalité économique d'une affaire assimile celle-ci à la vente d'une construction terminée pour que le contrat porte sur le terrain ainsi que sur le bâtiment à ériger. Si les contrats (signés l'un après l'autre ou en même temps) sont vraiment indépendants l'un de l'autre et que la partie acquéreuse, au

⁴ JTA 19277 du 30 janvier 1995, in: JAB 1995, p. 267 ss, c. 4.

⁵ JTA 19900 du 23 décembre 1996, in: JAB 1997, p. 344 ss, c. 3b.

⁶ Modification du 28 avril 1997 de la circulaire de la Direction de la justice, des affaires communales et des affaires ecclésiastiques du 15 avril 1986 aux notaires praticiens et aux conservateurs du registre foncier du canton de Berne concernant les droits proportionnels, in: NB 1999, p. 81 ss.

moment de la conclusion du contrat de vente, a encore toute liberté pour décider comment et quand elle entend construire le terrain, le prix de l'ouvrage ne peut pas être soumis à l'impôt⁷.

Les circonstances suffisantes pour que la partie acquéreuse soit considérée comme liée, de fait ou juridiquement, en ce qui concerne la construction d'un bâtiment ou d'un appartement sont par exemple réunies lorsqu'un dédit a été stipulé ou lors de la perte de coûts d'étude de projet déjà payés, si une entreprise déjà impliquée n'est pas mandatée⁸. D'autres éléments permettant de considérer la partie acquéreuse comme liée sont la conclusion d'un contrat d'entreprise avant l'achat du terrain⁹, un intervalle rapproché entre l'achat du terrain et la conclusion d'un contrat d'entreprise lorsque l'objet de l'achat faisait partie d'un grand ensemble et était proposé clés en main avant la vente, la partie acquéreuse ayant donné le mandat de la construction de la maison au bureau d'architecture qui s'était occupé du projet préalable¹⁰, ainsi qu'une affiliation à un contrat d'entreprise totale qui ne laisse guère de marge de décision au (nouveau) maître d'ouvrage s'agissant de la nature et du moment de la construction de même que de l'entreprise (totale) chargée d'exécuter les travaux¹¹.

2.4 Critique de la pratique en matière de taxation

La pratique a été critiquée dans la doctrine. Les critiques portaient sur le traitement des relations tripartites. Selon Toni Amonn, il est possible de parler d'achat de constructions vendues clés en main, sous l'angle économique, (seulement) lorsque la capacité de disposer de la partie acquéreuse est largement limitée, et ce par la partie venderesse. Cette limitation peut résulter d'un lien étroit, économique ou juridique, entre la partie venderesse et l'entreprise qui livre l'ouvrage ou d'un engagement relatif à la construction. Le même principe s'applique aux grands ensembles, puisque la partie acquéreuse doit reprendre un projet «mis sur les rails» et qui lui est proposé ainsi par la partie venderesse. Pour sa part, Roland Pfäffli est d'avis qu'il est de coutume de faire évaluer les possibilités de construction sur un terrain à bâtir avant l'achat de ce dernier. Malgré cette auto-limitation, la partie acquéreuse reste libre de recourir ou non à la prestation concernant le terrain à acquérir¹². La critique d'Ernst Giger porte sur le fait que, dans les relations tripartites aussi, la partie venderesse doit jouer un rôle actif sinon l'acquisition ne peut pas avoir pour objet une construction clés en main. Dans les cas d'auto-limitation, la partie qui investit ou qui acquiert le terrain n'adhère justement pas à un grand ensemble dont le projet a été préparé par une entreprise générale, mais c'est elle qui donne le mandat¹³. Une auto-limitation correspond à un engagement que la partie acquéreuse prend auprès d'un tiers en vue de l'érection d'une construction clés en main sur le terrain concerné par l'acquisition sans que la partie venderesse ne joue de rôle (contractuel) à cet égard.

Le Tribunal administratif a opposé à la critique de Toni Amonn que l'exigence concernant le rôle actif de la partie venderesse dans la réalisation du contrat d'entreprise ne trouve de fondement ni dans la teneur de l'article 6a LIMu ni dans sa genèse. La pratique se fondant sur cette disposition visait avant tout à éviter toute inégalité de traitement lorsque l'acquisition concerne une construction existante ou future. C'est cet objectif qui a inspiré le législateur. Un éventuel comportement (visible de l'extérieur) de la partie venderesse ne peut par conséquent pas être au centre des considérations; c'est plutôt la situation de la partie acquéreuse au moment de l'achat du terrain qui est révélatrice. Déterminer qui a rendu la situation telle qu'elle est ou quelles sont les raisons qui font que la partie acquéreuse se trouve privée de sa capacité de disposer n'a aucune importance sous l'angle de l'égalité de droit¹⁴.

⁷ JTA 100.2016.267 du 12 septembre 2017, c. 2.3, et, à propos du c. 2.4, in: NB 2018, p. 262, confirmé par l'ATF 2C_879/2017 du 15 mars 2018.

⁸ JTA 100.2010.45 du 8 octobre 2010.

⁹ JTA 22314 du 28 mars 2006, in: NB 2006, p. 231, c. 3.3.

¹⁰ JTA 100.2012.470 du 5 janvier 2015.

¹¹ JTA 100.2016.340 du 9 août 2017, in: JAB 2017, p. 529 ss; JTA 23437 du 28 mai 2009.

¹² TONI AMONN, Handänderungssteuer bei schlüsselfertigen Bauten, in: NB 2011, p. 154 ss; ROLAND PFÄFFLI, Handänderungssteuer beim Baulandkauf, in: NB 2018, p. 275, ainsi que la jurisprudence et certaines questions de droit, in: BN 2015, p. 196.

¹³ ERNST GIGER, Handänderungssteuer – Die schlüsselfertige Baute auf Abwegen oder die Suche nach der wahren Tragweite von Art. 6a HG, in: dubio 2/19, p. 83 ss.

¹⁴ JTA 100.2016.267 du 12 septembre 2017, c. 4.2 et 4.3, in: NB 2018, p. 262, confirmé par l'ATF 2C_879/2017 du 15 mars 2018.

2.5 Motion Haas

Le 13 mars 2019, le Grand Conseil a adopté la motion Haas «Retour à la pratique voulue par le Grand Conseil concernant les impôts sur les mutations» (M 237-2018)¹⁵, comme l'avait proposé le Conseil-exécutif¹⁶. Dans ce cadre, le Grand Conseil a chargé le Conseil-exécutif de légiférer en la matière. Aussi l'article 6a LIMu doit-il être adapté au sens de la motion.

La motion était rédigée en ces termes:

«Pendant de longues années, à l'achat d'un terrain à bâtir, un impôt sur les mutations n'était prélevé sur le prix global (prix du terrain et prix de l'ouvrage) que si un engagement concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur entre la partie venderesse (ou une personne proche de la partie venderesse) et la partie acquéreuse de l'immeuble existait avant l'établissement du contrat de vente sous une forme authentique.

Le Conseil-exécutif est chargé de modifier l'article 6a de la loi concernant les impôts sur les mutations (LIMu) afin de revenir à cette pratique de taxation.»

Quant au développement de la motion, il était peu ou prou le suivant:

La récente jurisprudence sur l'article 6a LIMu est contraire à la volonté du Grand Conseil. En introduisant l'article 6a LIMu en 1999, le législateur voulait imposer la prestation globale du sol et de la construction seulement pour les constructions vendues clés en main (et pas dans le cas de ventes de terrain suivies de la réalisation d'une construction par la partie acquéreuse). Or depuis peu, cette pratique n'a plus cours. Désormais, le seul critère déterminant pour juger si la partie acquéreuse d'une parcelle doit payer l'impôt sur les mutations sur le (futur) prix de l'ouvrage aussi est le fait pour la partie acquéreuse de s'être déjà engagée d'une quelconque manière (de droit ou même seulement de fait) avant l'achat du terrain à ériger une construction. Du fait de cette nouvelle jurisprudence, les ventes classiques et simples de terrains n'ont pratiquement plus lieu. Cette situation est contraire à la volonté du législateur qui n'envisageait que le cas où la partie venderesse livre effectivement aussi un ouvrage (le cas échéant à construire) au moment de la vente de l'immeuble. L'extension de la pratique consistant à calculer l'impôt sur le prix global, protégée par les instances de recours, est susceptible d'augmenter les coûts liés à la réalisation d'une construction. Or les frais de logement représentent le principal poste de dépenses au budget d'un grand nombre de ménages et ils sont par conséquent d'une grande importance économique et sociale. Dès lors, il est important que les investisseurs et les contribuables puissent compter sur une pratique de taxation claire et consolidée en matière d'impôts sur les mutations.

3. Caractéristiques de la nouvelle réglementation

Le présent projet entend compléter l'article 6a LIMu d'un second alinéa. Lorsque l'acquisition résulte d'un contrat de vente lié à un contrat d'entreprise, on peut partir du principe qu'il s'agit d'une construction ou d'une unité d'étage clés en main seulement s'il existe, au moment de la conclusion du contrat de vente, un engagement entre la personne aliénant le terrain, ou une personne proche, et la partie acquéreuse concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur relatif à une construction clés en main. Cette disposition répond aux exigences de la motion.

4. Forme de l'acte législatif

La présente modification comprend des dispositions fondamentales d'importance majeure qui doivent être édictées dans la forme de la loi (art. 69, al. 4 de la Constitution du canton de Berne du 6 juin 1993 [ConstC; RSB 101.1]).

¹⁵ Affaire n° 2018.RRGR.693.

¹⁶ ACE n° 146/2019 du 13 février 2019.

5. Droit comparé

L'impôt sur les mutations est un impôt qui frappe les transactions juridiques dont l'objet correspond au transfert de droits réels sur des immeubles d'une personne à une autre. En Suisse, il est perçu par les cantons ou leurs communes, mais pas par la Confédération. Cet impôt n'existe pas dans tous les cantons, comme en Argovie, à Glaris, à Schaffhouse, à Schwyz, à Uri, à Zoug et à Zurich¹⁷.

En général, l'impôt sur les mutations est calculé sur la base du produit de l'acquisition de l'immeuble. Le produit se définit régulièrement comme le prix de vente additionné à toutes les autres prestations de la partie acquéreuse. Le calcul de l'impôt sur le prix global tient une place particulière dans le cadre de l'imposition des mutations. Selon ce principe, la somme du prix du terrain et du prix de l'ouvrage est considérée comme produit déterminant lorsque la partie acquéreuse et la partie venderesse (ou une personne proche) ont adhéré à un contrat d'entreprise et qu'il a été convenu que la partie venderesse (ou une personne proche) construise un bâtiment sur le terrain faisant l'objet du contrat, dans la mesure où les contrats de vente et d'entreprise sont liés de telle sorte qu'ils n'auraient pas été conclus indépendamment l'un de l'autre et que les affaires soient de plus assimilables conjointement à la vente d'une construction clés en main. L'addition du prix du terrain et du prix de l'ouvrage est surtout effectuée en pratique lorsqu'un permis de construire a déjà été délivré pour le terrain concerné par la vente avant la mutation (en particulier pour un lotissement) et que la partie voulant acquérir le terrain conclut avec la partie venderesse au moment de la vente un contrat d'entreprise sur la base des plans déjà approuvés en vue d'une construction sur le terrain. Les éléments laissant penser qu'il s'agit d'un acte juridique unique sont par exemple les indications dans le contrat de vente au sujet du projet de construction ainsi que de l'offre préalable de maisons clés en main¹⁸.

6. Mise en œuvre, évaluation

La modification proposée de l'article 6a LIMu doit être mise en œuvre par les bureaux du registre foncier. L'évaluation de la mise en œuvre n'est pas nécessaire.

7. Commentaires de l'article 6a

7.1 Titre marginal

L'erreur rédactionnelle du titre marginal de l'article est rectifiée. Le point est déplacé et mis après 1a. Par ailleurs, la notion d'unité d'étage a été ajoutée par souci d'exhaustivité.

7.2 Alinéa 2 (nouveau)

Le lien entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise concernant la construction d'un bâtiment ou d'une unité d'étage clés en main sur le terrain acquis est posé comme condition à l'addition du prix du terrain et du prix de l'ouvrage. Un tel lien est établi lorsqu'il existe un engagement préalable à la conclusion du contrat de vente entre la partie acquéreuse et la partie venderesse (ou une personne proche) au sujet de la construction d'un bâtiment ou d'une unité d'étage clés en main sur le terrain concerné par la vente.

¹⁷ Conférence suisse des impôts (éd.), dossier «Informations fiscales», rubrique D. «Impôt divers», droit de mutation, Berne 2018.

¹⁸ ATF 131 II 722, c. 3.1; jugement 2C_692/2014 du 17 avril 2015, c. 2.4; jugement 2C_447/2014 du 10 novembre 2014, c. 4; jugement 2P.114/2006 du 3 mai 2006, c. 2.

La forme de cet accord n'est pas déterminante, pas plus que son nom. Il faut toutefois que l'engagement soit pris avant l'authentification de l'acte de vente et qu'il comporte déjà les points essentiels de la conclusion du contrat concernant la construction d'un bâtiment ou d'une unité d'étage clés en main.

Le contrat d'entreprise à proprement parler peut aussi être conclu seulement après l'acquisition du terrain.

L'addition du prix de vente et de celui de l'ouvrage se fait aussi en présence d'un engagement entre la partie acquéreuse et, au lieu de la partie venderesse, une personne proche de celle-ci.

Il s'agit de couvrir les cas suivants: la partie venderesse et la partie devant livrer l'ouvrage ont un lien économique, juridique ou personnel étroit et la partie acquéreuse entretient un rapport contractuel avec la partie devant livrer l'ouvrage, sans contrat analogue ou engagement similaire entre la partie venderesse et la partie acquéreuse. On pense en l'occurrence aux sociétés d'un groupe, aux engagements relatifs à la construction ou à toute collaboration dans le cadre d'une entreprise générale ou totale. Il ne sera toutefois pas toujours facile de déceler l'existence d'un lien étroit entre la partie venderesse et la partie devant livrer l'ouvrage.

En l'absence d'un arrangement du genre entre la partie venderesse ou une personne proche d'elle et la partie acquéreuse, cette dernière est libre de choisir si elle entreprend des travaux de construction, quand elle le fait, avec qui et comment. Dès lors, les études préalables, les études de projets, les demandes de permis de construire et les autres dispositifs analogues ayant eu lieu avant la conclusion de l'acte de vente à l'instigation de la partie acquéreuse ne traduisent pas un lien entre le contrat de vente et le contrat d'entreprise au sens de l'alinéa. Les prix de vente et de l'ouvrage ne sont pas non plus additionnés lorsque la partie venderesse ou une personne proche d'elle procède seulement à certains travaux d'importance secondaire. Il en va de même dans le cas d'une simple promesse de la partie venderesse de construire sur un immeuble dans un intervalle donné (p. ex. lorsque le mandat est imposé par la commune municipale).

Quant aux contrats interdépendants, pour lesquels l'affaire doit être considérée économiquement comme un tout à l'instar de la vente d'une construction existante, le principe d'imposition se détermine selon les circonstances concrètes du cas d'espèce.

Les circonstances suivantes sont des indices d'une acquisition clés en main:

- Au moment de la conclusion du contrat, les détails concernant son objet sont déjà déterminés dans une large mesure (descriptif architectural, demande de permis de construire déposée par la partie venderesse ou permis de construire délivré).
- La prestation de la partie acquéreuse est déjà définie au moment de la conclusion du contrat.
- La partie venderesse ou une personne proche d'elle est responsable de l'achèvement de la construction. Les profits et les risques passent à la partie acquéreuse une fois le bâtiment entièrement érigé.

Si un engagement entre la partie venderesse ou une personne proche d'elle et la partie acquéreuse qui donnerait lieu à l'addition du prix du terrain et du prix de l'ouvrage n'est pas communiqué à l'autorité de taxation, il convient néanmoins de conclure à son existence en présence d'indices allant dans ce sens.

8. Place du projet dans le programme gouvernemental de législature (programme législatif) et dans d'autres planifications importantes

Le présent projet n'est pas expressément prévu dans le programme gouvernemental de législature. Il résulte de l'adoption d'une motion par le Grand Conseil. Il n'existe aucun chevauchement ou conflit par rapport à d'autres plans importants ou projets législatifs en cours.

9. Répercussions financières

La modification de l'article 6a LIMu dans la mesure où l'exige la motion entraînera pour le canton des pertes fiscales difficilement chiffrables. La comptabilité des bureaux du registre foncier ne reflète que les montants versés au titre de l'impôt sur les mutations. La législation ne prévoit pas de statistique plus complète et il n'existe pas d'autres données disponibles. Avant l'adoption de la motion, la pratique qu'elle mettait en cause était appliquée par un seul bureau du registre foncier et avait été confirmée par la Direction de l'intérieur et de la justice, le Tribunal administratif et le Tribunal fédéral dans le cadre de plusieurs procédures de recours. Afin d'évaluer les répercussions financières de la présente modification de la loi, le bureau du registre foncier en question a dressé la liste la plus exhaustive possible des décisions qu'il a rendues à l'encontre de la demande des personnes assujetties à l'impôt sur les mutations conformément à sa pratique d'alors. Il a calculé un total de quelque 968 000 francs de recettes pour la période comprise entre 2011 et 2018. En outre, plusieurs procédures de recours contre les décisions de taxation de ce bureau du registre foncier concernant l'application de l'article 6a LIMu sont encore pendantes. Leur valeur litigieuse s'élève à 2 377 000 francs environ. La somme de ses recettes estimées se porte donc à 3 345 000 francs au plus pour la période allant de 2011 à 2018, soit quelque 418 000 francs par an. Ces chiffres ne tiennent pas compte des recettes perçues pour les personnes qui ont appliqué la pratique du bureau du registre foncier au moment de remplir leur déclaration. Il convient aussi de mentionner que, depuis le 1^{er} janvier 2015, la mise en œuvre des dispositions concernant l'usage personnel du logement (art. 11a s. LIMu) réduit les recettes que cette pratique aurait pu engendrer. Si le projet est rejeté, tous les bureaux du registre foncier devront appliquer la pratique confirmée par la jurisprudence et qu'un seul de ceux-ci suivait. Si le projet est adopté, il faut donc tabler sur des pertes fiscales sur l'ensemble du territoire cantonal. Elles se chiffreraient à quelque 2 613 000 francs par an. Ce montant est extrapolé sur la base des recettes annuelles estimées pour l'arrondissement administratif du bureau du registre foncier en question, de 418 000 francs, étant donné que le volume des affaires représente une proportion de 16 pour cent de l'ensemble des recettes cantonales liées à des mutations. Il ne s'agit là que d'une estimation dont la part d'incertitude n'est pas négligeable.

10. Répercussions sur le personnel et l'organisation

Le projet n'a pas de répercussions sur le personnel ni sur l'organisation.

11. Répercussions sur les communes

Le projet n'a pas de répercussions sur les communes.

12. Répercussions sur l'économie

D'un côté, des pertes fiscales sont attendues dans le cadre de la modification. De l'autre, la partie acquéreuse devra payer moins d'impôt si elle devient propriétaire d'un bien foncier libre de tout engagement au regard de la partie venderesse ou d'une personne proche de celle-ci concernant un contrat d'entreprise actuel ou futur pour un bâtiment ou une unité d'étage clés en main au moment de la conclusion de l'acte de vente.

13. Résultat de la procédure de consultation

Lors de la procédure de consultation, qui a duré du 14 octobre 2020 au 15 janvier 2021, 45 prises de position ont été reçues. Dans 26 cas, les participants à la procédure n'ont fait aucune remarque sur le projet ou

ont renoncé à se prononcer sur le fond. Dans la plupart des autres cas, l'écho s'est révélé positif. L'Association bernoise des communes et corporations bourgeoises, le parti socialiste du canton de Berne et l'Union cantonale bernoise des arts et métiers (PME Bernoises) ont appelé de leurs vœux une application rapide de la modification législative. L'Association bernoise des communes et corporations bourgeoises a par ailleurs demandé la suppression de l'impôt sur les mutations. Par contre, le principe de la modification a été rejeté par l'Union syndicale du canton de Berne, la ville de Bienne et les Verts du canton de Berne au motif qu'elle accentuerait le déséquilibre existant entre les propriétaires fonciers et les locataires et que la capacité contributive du canton devait être préservée.

Roland Pfäffli, l'Association des notaires bernois, l'Union cantonale bernoise du commerce et de l'industrie, l'Association des avocats bernois et Martin Nussbaum demandent une reformulation totale de l'article 6a LIMu visant à le rendre plus compréhensible. Ils soumettent à cet effet leur version de la disposition. L'alinéa 1 précise toujours les cas dans lesquels l'impôt est déterminé en fonction du prix du terrain et du prix de l'ouvrage. Toutefois, l'élément temporel ajouté à la suite de la motion n'est pas repris; sont déterminantes les circonstances au moment de la conclusion du contrat de vente. Un engagement doit exister à ce moment. Le contrat d'entreprise en soi peut déjà avoir été conclu ou l'être ultérieurement. Selon la proposition, il est en plus souhaité que les contrats d'ouvrage signés avec la partie venderesse ou une tierce partie ne soient pris en compte que si elles ont un lien économique, juridique ou personnel. La formulation proposée concernant le lien unissant la partie venderesse et une tierce partie est plus restrictive que celle de la motion (une personne proche de la partie venderesse). L'alinéa 2 de la version proposée énonce les cas pour lesquels le prix de l'ouvrage ne s'ajoute pas au prix du terrain. Une première variante de cet alinéa exclut le prix de l'ouvrage du calcul de l'impôt lorsque la partie acquéreuse ou une tierce partie qu'elle a mandatée planifie elle-même le projet et obtient un permis de construire dans ce cadre, même si les démarches ont déjà eu lieu avant la conclusion du contrat de vente. Une seconde variante de l'alinéa 2 exclut le prix de l'ouvrage du calcul de l'impôt lorsque la partie acquéreuse planifie et réalise le projet de construction pour son propre compte et qu'elle se fait délivrer un permis de construire à son nom, même si la planification et les études préliminaires ont lieu avant la conclusion du contrat de vente. Ce dernier doit alors comporter une déclaration de constatation des parties. Dans le cas où la partie acquéreuse planifie ou construit elle-même et s'il n'y a pas de contrat d'entreprise (éventuellement conclu ultérieurement) entre elle et la partie venderesse (ou une personne lui étant proche) concernant l'érection d'une construction clés en main sur l'immeuble acquis, le montant du projet n'est pas pris en compte en vertu de l'alinéa 1, quand bien même la partie acquéreuse aurait entrepris des études préliminaires ou demandé un permis de construire avant la conclusion du contrat de vente. Par conséquent, des incertitudes pourraient naître de l'application des deux variantes proposées, qui sont donc inutiles. Dès lors, il convient de refuser la reformulation proposée de l'article 6a LIMu.

Roland Pfäffli et l'Association des notaires bernois sont d'avis que la teneur de l'article 6a, alinéa 2 du projet mérite d'être précisée pour des raisons de sécurité juridique: il devrait s'agir d'un engagement contractuel plutôt que d'un simple engagement. La précision est reprise dans le projet afin que la disposition soit le plus clair possible. On relèvera à cet égard qu'un contrat ne doit pas nécessairement prendre une forme écrite, un accord oral vaut aussi engagement.

Le souhait du Service de législation sera réalisé, concernant le titre de la loi, dans la mesure où il sera adapté dans le cadre d'une modification indirecte liée à la révision de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (1^{re} partie). Vu le caractère urgent de la motion, il semble plus pertinent de se contenter momentanément d'une modification de l'article 6a LIMu.

14. Propositions

Le Conseil-exécutif propose au Grand Conseil d'adopter le projet. La modification prévue découle d'une intervention parlementaire adoptée par le Grand Conseil, qui laisse peu de marge de manœuvre. Elle

doit entrer en vigueur et être appliquée dans les meilleurs délais. Aussi le Grand Conseil est-il invité à renoncer à la seconde lecture.