



**STEUERINFORMATIONEN**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

**INFORMATIONS FISCALES**

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

**INFORMAZIONI FISCALI**

edito della Conferenza fiscale svizzera CFS  
Associazione autorità fiscali svizzere

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS  
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

Droits de mutation  
Décembre 2003

# Les droits de mutation

---

(Etat : 1er janvier 2004)

**Autor:**

Informationsstelle für  
Steuerfragen  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Bureau d'information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Ufficio d'informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autor:**

Post d'infurmaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 71 48

Fax ++41 (0)31 322 73 49

e-mail: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)

Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

© Bureau d'information fiscale  
Berne, 2003

**TABLE DES MATIERES**

---

	<u>Pages</u>
<b>0 INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>1 DIFFERENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPOTS .....</b>	<b>2</b>
11 Distinction par rapport à l'impôt sur les gains immobiliers .....	2
12 Distinction par rapport à l'impôt sur les successions et les donations .....	2
13 Distinction par rapport aux émoluments et taxes d'enregistrement .....	2
<b>2 PAR QUI LES DROITS DE MUTATION SONT-ILS PERCUS ? .....</b>	<b>4</b>
21 Cantons prélevant des droits de mutation proprement dits .....	4
22 Cantons prélevant des émoluments administratifs de Registre foncier ou des contributions „mixtes .....	5
<b>3 L'OBJET DU DROIT DE MUTATION .....</b>	<b>6</b>
<b>4 LE DEBITEUR DU DROIT DE MUTATION .....</b>	<b>12</b>
41 Règle générale .....	12
42 Exceptions à l'assujettissement .....	13
421 Exonérations subjectives .....	13
422 Exonérations objectives .....	15
<b>5 LE CALCUL DU DROIT .....</b>	<b>25</b>
51 La base de calcul .....	25
52 Les tarifs .....	27

**ABREVIATIONS UTILISEES**

art. = article  
CC = Code civil suisse  
FF= Feuille fédérale

**LES NOMS DES CANTONS SONT ABREGES COMME SUIT :**

AG = Argovie	NW = Nidwald
AI = Appenzell Rhodes-Intérieures	OW = Obwald
AR = Appenzell Rhodes-Extérieures	SG = Saint-Gall
BE = Berne	SH = Schaffhouse
BL = Bâle-Campagne	SO = Soleure
BS = Bâle-Ville	SZ = Schwyz
FR = Fribourg	TG = Thurgovie
GE = Genève	TI = Tessin
GL = Glaris	UR = Uri
GR = Grisons	VD = Vaud
JU = Jura	VS = Valais
LU = Lucerne	ZG = Zoug
NE = Neuchâtel	ZH = Zurich

## 0 INTRODUCTION

Le droit de mutation est un **impôt frappant les transactions juridiques** ayant pour objet le transfert d'une personne à une autre d'un droit de propriété constitué sur des biens immobiliers (= **transfert de propriété immobilière**).

Il s'agit donc d'une contribution prélevée sur la **transaction immobilière** en tant que telle.

En Suisse, si la Confédération ne perçoit aucun droit de mutation, ce type d'impôt est en revanche prélevé par **tous les cantons** ou du moins par leurs communes.

La terminologie utilisée par les lois fiscales cantonales n'est toutefois pas uniforme. Suivant le canton, ces droits de mutation portent le nom de „droit“ ou d'„impôt“ (Steuer), de „contribution“ (Abgabe), ou encore de „taxe“ ou „émolument“ (Gebühr).

Mais seuls les droits de mutation perçus dans les cantons de GL et SH ont véritablement le caractère d'une taxe proprement dite, ou d'émoluments de Registre foncier. <sup>(1)</sup>

Dans les autres cantons, le droit de mutation est perçu soit comme un impôt bien distinct soit encore comme une contribution „mixte“, c.-à-d. une contribution à double caractère d'impôt et de contribution causale. <sup>(2)</sup>

Dans le canton de UR, la Direction cantonale de la Justice semble n'avoir pas encore décidé s'il s'agit effectivement d'un émolument administratif ou d'un impôt „mixte“.

### Remarques :

*La nouvelle Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine (Loi sur la fusion, LFus) (cf. message du Conseil fédéral du 13 juin 2000 ; FF 2000 3995) adoptée par les Chambres fédérales le 3 octobre 2003 stipule expressément que la perception de droits de mutation cantonaux ou communaux est exclue en cas de restructurations d'entreprises au sens de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. Les émoluments couvrant les frais occasionnés sont toutefois réservés (art. 103 LFus).*

*Cette nouvelle loi étant soumise au référendum facultatif, son entrée en vigueur sera fixée par le Conseil fédéral. Les cantons disposeront d'un délai de cinq ans pour adapter leur législation (il est en effet prévu que l'art. 103 LFus entre en vigueur cinq ans après les autres dispositions de la loi).*

---

1) *Canton de ZH : l'abolition des droits de mutations a été acceptée en votation populaire le 30 novembre 2003. Cette mesure entrera en vigueur le 1er janvier 2005. Dès cette date, le canton de ZH ne prélèvera plus que des émoluments de Registre foncier.*

2) *Les contributions mixtes (= „Gemengsteuer“) sont des contributions publiques qui ont à la fois le caractère d'un impôt, c.-à-d. d'une contribution publique due inconditionnellement et celui d'une contribution causale, soit d'une rétribution de services rendus ou d'avantages particuliers accordés par la collectivité publique.*

*S'agissant des droits de mutation, il arrive précisément que des éléments d'impôt et d'émoluments soient amalgamés. Ainsi, l'émolument d'inscription au Registre foncier peut être combiné avec un droit de mutation proprement dit, soit un impôt frappant tout transfert de propriété immobilière.*

*Dans ce cas, ce droit se caractérise alors de deux manières: il s'agit d'une part de la contrepartie de la mise à contribution de l'autorité (enregistrement au Registre foncier) ; et d'autre part, il permet d'alimenter la caisse de la collectivité, étant donné que l'on exige du contribuable un montant supérieur à celui qui suffirait à couvrir les frais.*

# 1 DIFFERENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPOTS

## 11 Distinction par rapport à l'impôt sur les gains immobiliers

Le droit de mutation et l'impôt sur les gains immobiliers<sup>(3)</sup> doivent faire l'objet d'une nette distinction. S'il est vrai que ce dernier se rapporte également à l'aliénation d'un immeuble, il ne frappe cependant pas l'opération de transfert elle-même, mais uniquement le gain réalisé à cette occasion.

## 12 Distinction par rapport à l'impôt sur les successions et les donations

L'impôt sur les successions et les donations<sup>(4)</sup> frappe également - et c'est le seul point commun avec le droit de mutation - certains genres de transferts. Il n'est cependant perçu que sur le transfert de la propriété effectué en vertu du droit successoral ou par une donation, tandis que le droit de mutation est un **impôt général sur les transactions juridiques**, qui frappe en principe tout transfert entre vifs, en général à titre onéreux - voire même gratuit dans certains cantons - de la propriété immobilière. <sup>(5)</sup>

## 13 Distinction par rapport aux émoluments et taxes d'enregistrement

Il s'agit enfin de faire la distinction entre les droits de mutation et les taxes ou émoluments d'enregistrement. **Ces taxes et émoluments sont la contrepartie d'une mise à contribution de l'administration publique** (par ex. pour l'enregistrement dans un registre officiel).

En principe, leur montant ne peut toutefois pas dépasser la somme nécessaire à la couverture des frais inhérents à l'acte de l'administration.

**Un impôt**, en revanche, **est perçu sans contre-prestation particulière**, en vue de couvrir les besoins financiers de l'Etat. Il n'est donc pas l'équivalent d'une prestation officielle déterminée, et n'a pas pour condition préalable une contre-prestation qui serait fournie au débiteur de l'impôt par la collectivité.

---

3) Cf. à ce propos l'article „L'imposition des gains immobiliers“, publié dans le recueil *INFORMATIONS FISCALES*, volume II, registre No 14.

4) Cf. à ce propos l'article „Les impôts sur les successions et les donations“ publié dans les *INFORMATIONS FISCALES*, volume II, registre No 12.

5) Lorsque des immeubles font partie d'une succession, ils sont en principe soumis aussi bien à l'impôt sur les successions qu'au droit de mutation. Cela peut parfois conduire à des cas de rigueur. De nombreux cantons ont par conséquent pris des mesures pour les exclure ou les diminuer, en prévoyant dans leurs lois fiscales l'exonération ou une taxation réduite de l'acquisition de la propriété par voie de succession (pour les détails, voir les chiffres 422 et 521 ci-après).

L'impôt est ainsi prélevé uniquement sur la base de l'appartenance, fondée sur le droit, du contribuable à la collectivité, et cela tout à fait indépendamment de savoir si celui-ci recourt ou non aux prestations de cette collectivité, financées au moyen de l'impôt.

En fait, même si leur dénomination peut être différente d'un canton à l'autre, tous les cantons prélèvent des impôts en cas de transfert immobilier, à l'exception toutefois de GL et de SH, qui ne prélèvent que de véritables taxes ou émoluments d'enregistrement (par exemple au Registre foncier). <sup>(6)</sup>

Le présent article ne traitant ci-après que du droit de mutation au sens propre du terme, ces taxes et émoluments ne seront pas examinés dans les pages suivantes (sauf dans le tableau No 521, relatif aux taux en vigueur).

---

6) Voir également la remarque concernant le canton de UR, à la page 1, chapitre INTRODUCTION.

## 2 PAR QUI LES DROITS DE MUTATION SONT - ILS PERCUS ?

Les droits de mutation sont perçus en général par les cantons, parfois cependant aussi par les communes.

Lorsque c'est le canton qui prélève l'impôt, les communes participent souvent à son rendement; elles peuvent aussi percevoir des suppléments (limités) à l'impôt cantonal.

Dans certains cantons enfin, les communes peuvent percevoir - si elles le désirent - leur propre droit de mutation, mais elles ne sont pas tenues de le faire (= impôt communal „facultatif“).

*Remarque* : ces droits de mutation sont en principe perçus en plus des émoluments de Registre foncier, qui sont normalement soumis aux principes de l'équivalence et de la couverture des frais.

Les dispositions contenues dans les diverses réglementations cantonales sont les suivantes : (7)

### 21 Cantons prélevant des droits de mutation proprement dits

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Participation de la commune au produit de l'impôt cantonal	Remarques
		obligatoire	facultatif		
ZH		X			
BE	X				
LU	X			33 1/3 % (1)	1) + 1 % de commission pour frais de taxation et de perception
SZ		X			
OW	X			50 %	
NW	X				
ZG	X			50 %	
FR	X		X (2)		2) Les communes peuvent percevoir des „centimes additionnels“ jusqu'à concurrence du montant de l'impôt cantonal, sauf pour les cas de gages immobiliers pour lesquels il n'y a pas d'impôt communal
SO	X				
BS	X				

7) Dans le canton des GR, la perception des droits de mutation relevant uniquement des autorités communales, les prescriptions peuvent différer d'une commune à l'autre. Les indications contenues dans les pages suivantes se réfèrent donc à la ville de Coire.

Cantons prélevant des droits de mutation proprement dits (suite) :

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Participation de la commune au produit de l'impôt cantonal	Remarques
		obligatoire	facultatif		
BL	X			(3)	3) Les communes participent par le biais de la péréquation financière cantonale
AR		X			
AI	X			(4)	4) Les districts, les paroisses et les communes scolaires participent pour 10 % chacun
SG		X			
GR			X		Ville de Coire
TG	X				
TI	X				
VD	X		X (5)		5) Les communes peuvent prélever des „centimes additionnels“ jusqu'à concurrence de 50 % de l'impôt cantonal
VS	X				
NE	X				
GE	X			1/3 (6)	6) Affectés au Fonds d'équipement communal (uniquement en cas de vente ou d'échange), mais au maximum 13 millions de francs par année (chiffre valable pour 2003)
JU	X				

**22 Cantons prélevant des émoluments administratifs de Registre foncier ou des contributions mixtes**

Canton	Au niveau cantonal	Au niveau communal	Participation de la commune aux recettes	Remarques
UR	X	--	--	Emolument de registre foncier (cf. page 1)
GL	X	--	--	Emolument de registre foncier
SH	X	--	--	Emolument de registre foncier
AG	X	--	--	Contribution „mixte“ (cf. page 1)

### 3 L'OBJET DU DROIT DE MUTATION

L'objet du droit de mutation est toujours fondé sur un processus de transaction, à savoir le **transfert** (= la **mutation**) **d'immeubles sis dans le canton ou dans la commune.** <sup>(8)</sup>

Se fondant sur l'article 655 du Code civil (CC), les lois fiscales considèrent généralement comme **immeubles** :

- les **biens-fonds** (l'ordonnance sur le Registre foncier précise: les surfaces de terrains délimitées de façon suffisante, ainsi que les constructions fixes et les plantes qui en font partie) ;
- les **droits distincts et permanents** inscrits au Registre foncier (par exemple droits de superficie, droits à une source et autres servitudes) ;
- les **mines** ;
- les **parts de copropriété.**

L'objet du droit de mutation est défini de manière fort différente dans les lois fiscales cantonales et communales.

Dans certains cantons et communes, seuls les transferts de la propriété relevant du droit civil sont soumis à l'impôt. Cependant, les mutations dites économiques sont souvent également assujetties. Relevons que l'on parle d'un „**transfert économique**“ lorsque le droit de disposer économiquement d'un immeuble change de main sans que l'acquéreur, du point de vue du droit civil, ne soit investi de la propriété (par exemple en cas d'acquisition de droits de participation à des sociétés ayant des biens fonciers, de droits de superficie, d'opérations en chaîne, etc.). <sup>(9)</sup>

Souvent, l'objet du droit peut également être la transformation d'une propriété commune ou collective en un régime de copropriété, et inversement. C'est la raison pour laquelle l'impôt est aussi dû, fréquemment, lors de l'entrée dans une société en nom collectif, dans une société en commandite et dans une société simple, ou encore lorsque le contribuable quitte l'une de ces sociétés.

Il est à noter que plusieurs cantons prélèvent des droits lors de la constitution de gages immobiliers. Ces droits peuvent revêtir la forme de droits de mutation (par ex. BE, FR et JU) ou encore de droits d'enregistrement (par ex. GE) ou de timbre (par ex. TI, VS et VD), et être ou non complétés par le prélèvement d'émoluments fixes, proportionnels ou progressifs du Registre foncier.

---

8) *Dans de nombreux cantons, les accessoires sont traités, au point de vue fiscal, de la même manière que l'immeuble lui-même.*

*Par accessoires, aux termes de l'art. 644, al. 2 CC, il faut entendre les objets mobiliers qui, d'après l'usage local ou la volonté clairement manifestée du propriétaire de la chose principale, sont affectés d'une manière durable à l'exploitation, à la jouissance ou à la garde de celle-ci, et qu'il y a joints, adaptés ou rattachés pour le service de la chose.*

9) *Pour de plus amples détails concernant les transferts économiques, voir l'article „L'imposition des gains immobiliers“, publié dans INFORMATIONS FISCALES, volume II, registre No 14.*

Les lois fiscales cantonales et communales circonscrivent l'objet du droit de mutation de la manière suivante:

### **Définition de l'objet du droit de mutation dans les lois fiscales cantonales et communales**

*Remarque* : les cantons de UR, GL et SH ne sont pas mentionnés dans ce tableau car ils ne possèdent qu'un émolument de Registre foncier.

Canton	Objet du droit de mutation
ZH	<p>Toute mutation portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les transactions juridiques qui, en ce qui concerne le pouvoir de disposer des immeubles, ont en fait et économiquement les mêmes effets que les mutations ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé ou de restrictions apportées à la propriété fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</li> </ul>
BE	<p>Sont considérés comme des mutations :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- toute transmission de la propriété fondée sur le droit civil ;</li> <li>- la constitution de droits distincts et permanents en faveur de tiers ;</li> <li>- l'attribution de nouvelles terres et les acquisitions par occupation ou par prescription.</li> </ul> <p>Sont en outre assimilés à la transmission de propriété fondée sur le droit civil :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les changements de personnes au sein d'une propriété en main commune ou les modifications des parts ;</li> <li>- l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière, dès qu'une participation majoritaire est atteinte ;</li> <li>- la cession de droits découlant d'un contrat de vente ;</li> <li>- le transfert de droits d'emption.</li> </ul> <p>Le transfert d'un pouvoir de disposition économique ne constitue pas une mutation ; l'évasion fiscale est réservée</p>
LU	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles ou parts d'immeubles.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les modifications de personnes intervenant dans les relations de propriété commune, la modification des rapports de participation, ainsi que la dissolution d'une propriété commune ;</li> <li>- le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble</li> </ul>
SZ	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles ou parts d'immeubles.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- tout transfert découlant d'un contrat de vente ou d'un contrat de promesse de vente, ainsi que d'un droit d'emption ou encore d'un droit de rachat, pour autant que le transfert de la propriété immobilière soit inscrit au Registre foncier ;</li> <li>- l'acquisition de droits de participation à une société immobilière ou à une coopérative immobilière, pour autant qu'il en résulte une participation majoritaire ;</li> <li>- les changements de personnes composant une communauté en main commune, ainsi que toute modification importante concernant les droits de participation y relatifs ;</li> <li>- la constitution et le transfert de droits distincts et permanents inscrits au Registre foncier, ainsi que les constructions durables sur les fonds d'autrui, pour autant qu'il en résulte une restriction importante de la libre exploitation ou aliénation des immeubles</li> </ul>
OW	<p>Tout transfert de la propriété d'immeubles ou de parts d'immeubles, y compris les biens meubles, pour autant que ceux-ci n'aient pas été exclus du prix d'achat</p>

Définition de l'objet du droit (suite) :

Canton	Objet du droit de mutation
NW	<p>Tout transfert portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les modifications de personnes intervenant dans les relations de propriété commune, la modification des rapports de participation, ainsi que la dissolution d'une propriété commune ;</li> <li>- le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble ;</li> <li>- la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble ainsi que la renonciation à un tel droit ;</li> <li>- la cession d'un droit de préemption ainsi que la renonciation à titre onéreux à un tel droit ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé ou de restrictions apportées à la propriété fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</li> </ul>
ZG	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles, y compris les accessoires</p>
FR	<p>Sont considérés comme transferts immobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble ;</li> <li>- la constitution, le renouvellement, la prolongation ainsi que la cession <ul style="list-style-type: none"> <li>= de droits distincts et permanents immatriculés au Registre foncier, de droits d'usufruit ou d'habitation de même que de droits de superficie ;</li> <li>= d'un droit d'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières et les tourbières.</li> </ul> </li> </ul> <p>Sont en outre assimilés à des transferts immobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'acquisition résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage ;</li> <li>- l'acquisition d'une construction consécutive à l'extinction ou au retour relatifs à un droit de superficie ;</li> <li>- la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble ainsi que la renonciation à un tel droit ;</li> <li>- la cession d'un droit de préemption ainsi que la renonciation à un tel droit (dans certains cas) ;</li> <li>- l'acquisition, en une ou plusieurs opérations, de la participation majoritaire dans une société immobilière ;</li> <li>- toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de droits ou de centimes additionnels</li> </ul>
SO	<p>Tout transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les modifications de personnes intervenant dans les relations de propriété commune ;</li> <li>- la modification des rapports de participation à un immeuble ;</li> <li>- la dissolution d'une propriété commune</li> </ul>
BS	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles ou des parts d'immeubles, y compris l'acquisition lors d'une vente aux enchères, volontaire ou publique.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le transfert d'un droit de superficie distinct et permanent, qu'un propriétaire foncier établit en faveur d'un acquéreur ;</li> <li>- l'exercice (la réalisation) de droits d'emption ou de réméré ;</li> <li>- la cession d'un droit d'emption ou de réméré ;</li> <li>- la renonciation à titre onéreux à l'exercice de tels droits ;</li> <li>- la conclusion de contrats contenant une clause de substitution et l'entrée dans de tels contrats ;</li> <li>- l'acquisition de droits de participation à des sociétés immobilières</li> </ul>

Définition de l'objet du droit (suite) :

Canton	Objet du droit de mutation
BL	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles ou des parts d'immeubles.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé ou de restrictions apportées à la propriété fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</li> </ul>
AR	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles ou parts d'immeubles :</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé ou de restrictions apportées à la propriété fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</li> </ul>
AI	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles, ainsi que tout transfert du pouvoir de disposition effective ou économique portant sur des immeubles.</p> <p>Sont en outre assimilées à une mutation les constitutions de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé et de restrictions apportées à la propriété, fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</p>
SG	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles ou parts d'immeubles, y compris les accessoires.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les transactions juridiques qui, en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont en fait les mêmes effets réels et économiques que l'acquisition ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes de droit privé et de restrictions apportées à la propriété, fondées sur le droit public, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux.</li> </ul> <p>Règles particulières :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les biens mobiliers font également l'objet du droit lorsqu'ils sont acquis avec l'immeuble et qu'ils sont compris dans le prix d'achat ;</li> <li>- en cas d'acquisition sous le régime de la copropriété, le droit de mutation est dû proportionnellement au droit de participation ;</li> <li>- si le droit de participation s'accroît, par exemple à la suite du retrait d'un copropriétaire, le droit est dû sur cet accroissement</li> </ul>
GR	<p>Tout transfert du pouvoir de disposition effective ou économique portant sur des immeubles, y compris les accessoires, et cela indépendamment d'une inscription au Registre foncier (Ville de Coire).</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'exercice d'un droit de substitution provenant d'un contrat de vente ou d'un contrat prévoyant un droit d'emption ;</li> <li>- le transfert de parts à une société immobilière, lorsque - par ce moyen-là ou d'une autre façon - une personne seule, un couple, des parents et leurs enfants, reçoivent plus de la moitié du capital-actions, du capital social ou des droits de vote ;</li> <li>- la constitution onéreuse de servitudes grevant des immeubles ou de restrictions de la propriété relevant du droit public, lorsque celles-ci influencent durablement et notablement l'exploitation et la valeur vénale des immeubles ;</li> <li>- la transformation d'une part de copropriété en propriété unique et inversement ;</li> <li>- l'apport d'un immeuble dans une société sans inscription au Registre foncier ou sans acte notarié</li> </ul>

Définition de l'objet du droit (suite) :

Canton	Objet du droit de mutation
AG	<p>Tout transfert de la propriété portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la transformation d'une propriété commune en part de copropriété, et inversement;</li> <li>- toute transformation de société qui a pour conséquence une mutation dans le Registre foncier</li> </ul>
TG	<p>Tout transfert de la propriété portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble ;</li> <li>- la constitution de charges sur des immeubles par le biais de servitudes ou d'autres restrictions apportées à la propriété, pour autant que celles-ci restreignent durablement et de manière importante la libre exploitation ou aliénation des immeubles, et que la charge ait été constituée à titre onéreux</li> </ul>
TI	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles, y compris les accessoires</p>
VD	<p>Tout transfert entre vifs, à titre onéreux, de la propriété sur des immeubles ou des parts d'immeubles, y compris les accessoires.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la cession du droit d'acquérir un immeuble ou la renonciation à un tel droit, lorsqu'elle a fait l'objet d'une contre-prestation en faveur du renonçant ;</li> <li>- la constitution, le transfert et l'abandon à titre onéreux de droits réels immobiliers</li> </ul>
VS	<p>Tout acte juridique ayant pour effet de transférer la propriété immobilière, et notamment les actes d'achat et d'adjudication.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les échanges, donations, legs, les fondations et constitutions de dot ;</li> <li>- les contrats d'entretien viager ou de rente viagère ;</li> <li>- les avancements d'hoirie, les actes de dévolution ou de partage de succession ;</li> <li>- les transferts d'actions ou de parts sociales, les transferts de concessions de force hydraulique ;</li> <li>- les transferts de mines et de carrières ;</li> <li>- les contrats de société (apport d'un immeuble)</li> </ul>
NE	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles, y compris les accessoires immobiliers par définition</p>
GE	<p>Tout acte translatif de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers.</p> <p>Sont notamment considérés comme tels :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, cessions, apports et reprises de biens immobiliers ;</li> <li>- les partages, les échanges ;</li> <li>- le transfert de biens immobiliers résultant de la fusion de sociétés ou de l'absorption de patrimoines par une entreprise individuelle ;</li> <li>- le transfert d'actions de sociétés anonymes immobilières ;</li> <li>- la constitution ou le transfert d'un droit de superficie distinct et permanent ou d'une servitude de superficie personnelle et cessible, la transformation en droit cessible d'une servitude de superficie incessible, l'extinction du droit de superficie, la constitution d'une servitude de superficie incessible, la constitution d'un droit de construire à titre précaire ou encore d'une charge foncière ;</li> <li>- le transfert d'un immeuble aux associés d'une société en nom collectif ou en commandite ayant pour effet de modifier la proportion des droits des associés</li> </ul>

Définition de l'objet du droit (suite) :

Canton	Objet du droit de mutation
JU	Toute transmission de la propriété fondée sur le droit civil, y compris les accessoires. Sont en outre assimilés à la transmission de propriété reposant sur le droit civil : <ul style="list-style-type: none"><li>- les changements de personnes composant une propriété en main commune ;</li><li>- la transmission de propriété portant sur des constructions ;</li><li>- la constitution de droits distincts et permanents ;</li><li>- la cession de nouvelles terres, la prescription acquisitive et l'acquisition par occupation ;</li><li>- la cession de droits découlant d'une promesse de vente ou d'un contrat de vente ;</li><li>- le transfert de droits d'emption ;</li><li>- l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière dès qu'une participation majoritaire est atteinte</li></ul>

## 4 LE DEBITEUR DU DROIT DE MUTATION

### 41 Règle générale

En règle générale, c'est à l'**acquéreur** de payer le droit de mutation.

Dans quelques cas cependant, le paiement de l'impôt peut incomber **aussi bien à l'acquéreur qu'à l'aliénateur**.<sup>(10)</sup> L'impôt est alors dû par moitié par chacune des parties.

Si l'une des parties est exonérée de l'impôt, la partie qui ne peut prétendre à l'exonération doit la moitié de l'impôt.

Les réglementations cantonales se subdivisent de la façon suivante :

- 411 Le droit est **dû par l'acquéreur** : BE, LU, SZ, NW, SO, TI, VS, NE et JU ; en outre, AI, SG, TG et VD, où le vendeur est cependant tenu pour solidairement responsable (pour VD, toutefois uniquement en l'absence de convention contraire).
- 412 Le droit est **dû en principe par l'acquéreur**, exception faite de quelques cas particuliers en fonction du genre d'opération soumise au droit de mutation : FR et BS.
- 413 Le droit est **dû de moitié par l'aliénateur et par l'acquéreur** : BL ; en outre ZH et OW, où le droit peut être dû au gré de la convention passée entre les parties, lesquelles sont cependant toujours solidairement responsables.
- 414 Le droit est **dû soit par l'acquéreur soit par l'aliénateur**, selon la convention passée entre les parties, lesquelles sont solidairement responsables : UR, ZG et AG ; en outre AR, mais en l'absence de convention, le droit est dû par moitié par chacune des parties.
- 415 Impôt **exclusivement communal** : le sujet de l'impôt peut donc présenter des divergences d'une commune à l'autre : GR.
- 416 Le droit est **dû à l'Etat par le notaire** ayant instrumenté l'acte de mutation, **mais** il doit être **supporté par l'acquéreur**. En cas de succession, les droits sont dus par les bénéficiaires. Toutefois, si un notaire procède à un transfert immobilier sans s'être préalablement assuré du paiement des droits de succession afférents à l'immeuble muté, il devient personnellement responsable des droits dus à l'Etat : GE.

---

10) L'acquéreur ou l'aliénateur, voire l'un et l'autre, peuvent être aussi bien une personne physique qu'une personne morale.

*En pratique, dans plusieurs cantons dont les lois fiscales désignent comme débiteurs du droit soit l'acquéreur, soit l'acquéreur et l'aliénateur, c'est en fait d'abord la convention passée entre les parties qui est déterminante pour ce qui est de la charge du droit.*

## 42 Exceptions à l'assujettissement

### 421 Exonérations subjectives

Sont en règle générale **exonérés** de l'impôt :

- La **Confédération et ses établissements**, en vertu de l'article 10 de la loi fédérale du 26 mars 1934 sur les garanties politiques et de police en faveur de la Confédération.  
Comme le droit fédéral prime le droit cantonal, il n'est pas nécessaire d'insérer une disposition expresse y relative dans le droit cantonal.
- Le **canton**, les **communes** ainsi que les **collectivités de droit public** relevant du droit cantonal ou communal, en vertu du principe que l'Etat ne saurait se soumettre lui-même à un impôt.
- Les **Eglises nationales**<sup>(11)</sup> ainsi que les **institutions d'utilité publique**.

Un certain nombre de cantons possèdent toutefois des divergences par rapport aux principes énumérés ci-dessus. Certains étendent ces exonérations à d'autres bénéficiaires, d'autres au contraire les restreignent :

421.1 Les assurances sociales et caisses de compensation suisses (en particulier les assurances-chômage, maladie, vieillesse, invalidité et survivants) sont également exonérées, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires. Sont également exonérées les personnes morales qui poursuivent des buts culturels sur le plan cantonal ou au niveau de la Suisse toute entière, ainsi que les Etats étrangers pour leurs immeubles sis dans le canton et qui servent exclusivement et directement à leurs représentations diplomatiques et consulaires, sous réserve toutefois d'un droit de réciprocité : SZ et SO.

421.2 Quelques cantons limitent toutefois les grands principes d'exonération mentionnés plus haut :

421.21 Sous réserve des dispositions fédérales, il n'y a aucune exonération subjective expresse. Sur demande, le Conseil d'Etat peut toutefois exempter totalement ou partiellement les institutions d'utilité publique : ZG et AG ;

421.22 Pas d'exonération subjective générale des collectivités publiques ni des institutions d'utilité publique, mais exonération des droits de mutation uniquement pour les immeubles qui servent directement à des buts publics ou d'utilité publique : AI et SG ;

421.23 Les communes, les corporations de droit public du droit communal ainsi que les églises nationales et les institutions d'utilité publique et de bienfaisance, sont normalement assujetties à l'impôt. Les institutions d'utilité publique et de bienfaisance peuvent toutefois demander à en être exonérées : JU ;

421.24 Les Eglises nationales et les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : NW ;

421.25 Les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : OW, BL et TG.

---

11) Canton de GE: l'exonération ne se limite pas aux trois Eglises «nationales» reconnues en Suisse (catholique-romaine, catholique-chrétienne et protestante).

- 421.3 D'autres cantons prévoient encore d'autres restrictions, en ce sens que l'exonération n'est en principe accordée que si la transaction en question concerne des immeubles affectés spécialement à certains buts ou satisfaisant à certaines conditions :
- 421.31 Les transactions immobilières faites par des corporations et des établissements qui sont exonérés des impôts cantonaux ne sont exonérées du droit de mutation que si les immeubles en question ont servi ou serviront directement à des buts exonérés (buts publics, de culte, d'enseignement ou d'utilité publique) : ZH ;
- 421.32 L'exonération est accordée uniquement si l'acquisition de l'immeuble est faite exclusivement et directement dans un but de pure utilité publique : BS ;
- 421.33 Les personnes morales de droit public et les institutions d'utilité publiques ne sont exonérées que dans la mesure où l'immeuble en question est affecté exclusivement et irrévocablement à des buts publics ou d'utilité publique. L'exonération s'applique également lorsque le canton contribue financièrement à l'acquisition d'un immeuble ou à la tâche à laquelle celui-ci est destiné : BE ;
- 421.34 Les personnes morales de droit public cantonal ne sont exonérées que pour les immeubles directement affectés à des services publics improductifs. Les institutions de pure utilité publique sont exonérées uniquement pour les immeubles directement affectés au but poursuivi : VD.
- 421.4 Certains cantons possèdent encore d'autres critères de restriction de l'exonération :
- 421.41 Canton de OW : le canton et ses établissements, les communes et les corporations de droit public ne sont exonérés que lorsque le transfert intervient en relation directe avec l'accomplissement de leurs tâches publiques ;
- 421.42 Canton de LU :
- = Les communes ne sont exonérées que dans la mesure où l'immeuble en question est situé sur le territoire communal ou dans une commune limitrophe ;
  - = Les institutions religieuses ou d'utilité publique suisses ne sont exonérées que dans la mesure où elles accomplissent des prestations considérables en faveur des personnes résidant dans le canton de LU, ou lorsque leur canton de domicile accorde la réciprocité ;
  - = Les organisations ayant pour but la construction de logements à loyer modéré conformément aux prescriptions fédérales et cantonales relatives à l'encouragement à la construction de logements, sont exonérées ;
- 421.43 Canton de GE :
- = En cas de vente et d'échange, les communes, les collectivités publiques, les Eglises et certaines institutions ne sont exonérées, sur demande, que si l'acquisition en question est faite dans un but d'utilité publique, ou dans un but cultuel s'agissant des organisations religieuses ;
  - = En cas de partage, aucune exonération n'est prévue pour ces mêmes institutions publiques ou privées.

## 422 Exonérations objectives

En plus des exonérations subjectives, fondées sur la personnalité du contribuable, toutes les lois fiscales prévoient également des **exonérations objectives basées sur le type de transfert** dont il est alors question.

Ces exonérations comportent diverses modalités. C'est ainsi que dans plusieurs cantons et/ou communes, certains transferts de la propriété immobilière sont "privilégiés" par le biais d'exonérations totales ou partielles de l'impôt. Au nombre de ces exceptions, citons le transfert de la propriété immobilière par succession, le transfert au sein de la parenté, l'échange et la donation, le transfert en procédure de réalisation forcée, etc.

D'autres cantons accordent à cet effet des allègements sous la forme de réduction des taux d'impôt (cf. à ce sujet le chiffre 521 ci-après).

### Les divers types de transferts exonérés dans les cantons et les communes

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
ZH	X (1)	X (2)	X (3)	X (4)		X (5)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) En cas de dévolutions d'hérédité, de partages successoraux, legs, avancements d'hoirie ou encore de donation</li> <li>2) Transferts entre époux ainsi que entre parents et descendants. L'exonération s'applique également aux partenaires du même sexe liés par une convention de partenariat (pacs)</li> <li>3) Remaniements parcellaires, aménagements de quartier, rectifications de frontières, transactions en vue d'arrondir un domaine agricole ainsi qu'en cas d'expropriation ou de danger d'expropriation</li> <li>4) Transferts découlant de restructurations d'entreprises (transformations, fusions et partages d'entreprises)</li> <li>5) Seul le vendeur (aliénateur) est exonéré en cas de transferts découlant ou par suite de <ul style="list-style-type: none"> <li>- vente d'un élément de fortune nécessitée par la bonne marche de l'entreprise, dans la mesure où le produit de la vente est utilisé dans un délai approprié pour l'achat, la construction ou l'amélioration d'un immeuble utilisé ou exploité par son propriétaire, sis en Suisse et servant au même usage (= emploi) ;</li> <li>- aliénation totale ou partielle d'immeubles agricoles et sylvicoles, pour autant qu'il y ait rachat dans un délai approprié d'une exploitation similaire (emploi) ;</li> <li>- vente d'un immeuble habité exclusivement et durablement par son propriétaire (maison familiale ou propriété par étage), pour autant qu'il y ait construction ou rachat dans un délai approprié d'un immeuble similaire de remplacement, sis en Suisse et servant au même usage (= emploi)</li> </ul> </li> </ol>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
BE	X (6)		X (7)	(8)		X (9)	<p>6) En cas d'héritage ou de donation, auxquels s'ajoutent les cas de partage successoral, d'acquisition par le conjoint survivant lors d'un partage successoral, de cession à titre d'avancement d'hoirie ou encore de donation à un héritier légal, lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une dette constituée par des gages immobiliers en faveur de tiers ainsi que lorsqu'il est convenu d'un entretien viager</p> <p>7) Y compris les modifications apportées au Registre foncier à la suite de remaniement parcellaire d'un terrain à bâtir</p> <p>8) Certains cas de transferts suite à la fusion ou à la scission d'entreprises ou de fondations de prévoyance en faveur du personnel</p> <p>9) En cas de transferts découlant ou par suite de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- liquidation du régime matrimonial ;</li> <li>- transformation d'une propriété commune en co-propriété et vice-versa, sans que ni les personnes ni leurs parts respectives changent ;</li> <li>- transformation d'une raison individuelle, d'une société de personnes ou d'une personne morale pour autant qu'elle revête et conserve la forme d'une entreprise commerciale</li> </ul>
LU	X (10)	X (11)	X (12)	X (13)		X (14)	<p>10) Uniquement en cas de dévolution à une communauté</p> <p>11) Transactions entre époux ainsi que parents en ligne directe, ascendante et descendante</p> <p>12) Ainsi que rectifications de frontières, remaniements de terrains à bâtir, pour autant que ceux-ci soient réalisés sous contrôle des autorités, dans le cadre d'une procédure prévue par la loi</p> <p>13) Certaines formes de transformation, de fusion ou de subdivision d'entreprises</p> <p>14) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, ainsi que partage matériel d'un immeuble (sans les partages de succession), pour autant que les anciennes relations de participation subsistent sans changement ;</li> <li>- transactions immobilières inférieures à 20'000 francs</li> </ul>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Fusion et restruc- turation	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
SZ	X (15)	X (16)	X (17)	X (18)	X (19)	X (20)	<p>15) Dévolutions à une hoirie (et non pas à un ou plusieurs héritiers à titre individuel) ainsi qu'à l'époux survivant, aux ascendants et descendants directs, de même qu'aux frères et sœurs et leurs descendants, à la suite de partage de la succession ou de legs</p> <p>16) Entre époux, parents et descendants, frères et sœurs</p> <p>17) Dévolutions en relation avec le remaniement parcellaire, la rectification de frontières et l'échange de terrains qui sont prévus par la législation fédérale ou cantonale</p> <p>18) Transferts découlant de restructurations, sans modification importante de la valeur des droits de participation des intéressés, sur demande du contribuable. En cas de modification importante des droits de participation dans un délai de 5 ans, les droits de mutation seront perçus après-coup</p> <p>19) Pour autant que l'acquéreur soit en même temps créancier-gagiste ou garant-gagiste, et que le prix de vente soit inférieur à sa créance</p> <p>20) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- acquisition d'immeubles par prescription ou par occupation, formation de nouvelles terres ;</li> <li>- transformation de la propriété commune en copropriété, et inversement, sans que la personne ou que l'étendue de la participation soit modifiée ;</li> <li>- séparation physique de propriétés foncières communes, pour autant que les parcelles immobilières attribuées correspondent aux parts antérieures</li> </ul>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
OW	X	X	X	X (21)	X	X (22)	<p>21) Transferts découlant de restructurations d'entreprises (transformations, fusions, séparations)</p> <p>22) En cas de</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts dont le prix d'achat est inférieur à 2'000 fr. ;</li> <li>- fusion ou scission d'institutions de prévoyance reconnues ;</li> <li>- transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, sans que la personne ou que l'étendue de la participation ne soit modifiée ;</li> <li>- séparation physique de propriétés foncières communes, pour autant que les parcelles immobilières attribuées correspondent aux parts antérieures ;</li> <li>- en cas de vente d'immeubles ou de parts d'immeubles faisant partie des actifs nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, de vente d'immeubles agricoles et sylvicoles ainsi que de logements indépendants, dans la mesure où le produit de la vente est utilisé dans les 2 ans pour l'achat, la construction ou l'amélioration d'un immeuble utilisé ou exploité par son propriétaire, sis dans le canton et utilisé en emploi</li> </ul>
NW	X (23)	X (24)	X	X (25)	X (26)	X (27)	<p>23) En cas de dévolution à une hoirie, à certaines conditions</p> <p>24) Entre époux, parents, enfants, frères et soeurs (pour ces derniers, uniquement pour les immeubles hérités ou acquis en commun)</p> <p>25) Transferts découlant de la transformation, la fusion ou la scission d'entreprises (dans certains cas)</p> <p>26) Lorsque l'acquisition de l'immeuble par un créancier-gagiste, propriétaire-gagiste, garant-gagiste, débiteur hypothécaire ou solidaire conduit à une perte (y compris en cas de vente à l'amiable); cela vaut également pour les cas de dévolution judiciaire d'une succession</p> <p>27) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transformation de la propriété commune en copropriété, et inversement, pour autant que les relations de participation restent inchangées ;</li> <li>- transferts dont le prix d'achat est inférieur à 2'000 fr. ;</li> <li>- expropriation ou cession volontaire d'immeubles faisant l'objet d'un droit d'expropriation</li> </ul>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
ZG	X (28)	X (29)	X (30)	X (31)		X (32)	<p>28) Transferts en cas de partage de succession à l'époux survivant ou aux enfants du défunt</p> <p>29) Transferts entre époux</p> <p>30) Ainsi que les améliorations foncières et remaniements parcellaires ayant pour but d'arrondir un domaine agricole</p> <p>31) Les restructurations d'entreprises ne sont pas exonérées mais privilégiées. Elles bénéficient d'un taux réduit de moitié (4 ‰ au lieu de 8 ‰)</p> <p>32) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- restitution d'immeubles dans un délai de 2 mois ;</li> <li>- annexion et expropriation d'immeubles</li> </ul>
FR	X (33)		X	X (34)		X (35)	<p>33) Exonération totale des transferts entre époux et parents en ligne directe</p> <p>34) Restructuration d'entreprises industrielles ou commerciales (à certaines conditions)</p> <p>35) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes ni les parts changent ;</li> <li>- conversion d'un droit d'usufruit en un droit d'habitation équivalent et inversement ;</li> <li>- transferts juridiques d'immeubles d'une société immobilière, dans certaines circonstances ;</li> <li>- opérations d'améliorations foncières ainsi que régulations peu importantes de limites, réalisées avec l'accord des services publics ;</li> <li>- transferts immobiliers effectués à titre de dotations à des institutions de prévoyance professionnelle, pour autant qu'ils portent sur des objets destinés à être affectés durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel ;</li> <li>- constitution d'hypothèques légales directes ou indirectes, de même que dans certains cas les hypothèques conventionnelles en faveur du vendeur, de cohéritiers ou d'indivis ;</li> <li>- transformation de gages immobiliers de même sorte, sans augmentation du montant total ;</li> <li>- transferts d'immeubles appartenant à des établissements ou corporations de droit public cantonal ainsi que des groupements de telles corporations, dans la mesure où ces immeubles sont affectés à un but d'éducation, d'instruction et de santé publique ou d'aide et de prévoyance sociales</li> </ul> <p>(voir la suite à la page suivante)</p>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succe- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Fusion et restruc- turation	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
FR suite	X (33)		X	X (34)		X (35)	35) En cas de (suite) : - transferts d'immeubles appartenant à des corporations ecclésiastiques ou des personnes morales canoniques reconnues de droit public, dans la mesure où ces immeubles sont directement et irrévocablement affectés à un but religieux, éducatif ou social ; - les institutions privées ne sont exonérées que dans la mesure où les immeubles sont directement et irrévocablement affectés à un but d'utilité publique dans le domaine de l'instruction et de la santé publique ou de l'aide et de la prévoyance sociales, et aident ainsi les collectivités publiques du canton dans leurs tâches légalement prescrites
SO	X (36)		X	X (37)	X (38)	X (39)	36) Dévolutions, partages d'hérédité, legs 37) Transferts découlant de transformations, de fusions ou de scissions d'entreprises 38) Seulement pour le créancier ou le garant qui acquiert un immeuble grevé d'une hypothèque en sa faveur, lorsque le montant de sa créance n'est pas entièrement couvert 39) En cas de : - transferts à la suite de la création, la modification ou la suppression du régime matrimonial ; - partage matériel d'une propriété commune ou d'une copropriété, en fonction des quotes-parts actuelles de la propriété ; - acquisition d'immeubles agricoles avec l'aide d'une instance officielle
BS	X	X (40)	X (41)	X (42)		X (43)	40) Transferts entre parents aux enfants, y compris les enfants adoptifs, les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis 41) Y compris en cas de rectifications de frontières 42) Certaines formes de transformation, de scission et de fusion d'entreprises ou de leurs fondations de prévoyance en faveur du personnel 43) En cas de : - transferts résultant de la liquidation du régime matrimonial ; - partage matériel de propriétés collectives et partage en propriété par étages (dans certaines conditions)

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succe- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Fusion et restruc- turation	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
BL	X	X (44)	X	X (45)	X	X (46)	<p>44) Y compris les parents nourriciers et les beaux-parents</p> <p>45) Les restructurations d'entreprises ne sont pas exonérées mais privilégiées. Elles bénéficient d'un taux réduit de moitié</p> <p>46) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- donation, pour autant que l'impôt sur les donations ait été perçu sur cette opération ;</li> <li>- transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, sans que le montant des parts ne soit modifié ;</li> <li>- vente à des coopératives d'habitation, associations ou fondations, pour autant que l'immeuble ainsi acquis serve dans les deux prochaines années à la construction de logements sociaux d'utilité publique ;</li> <li>- lorsque l'acquéreur achète un immeuble uniquement pour y vivre de manière permanente ;</li> <li>- lorsque l'aliénateur d'un immeuble qu'il utilisait exclusivement et de manière permanente en tant que logement principal, pour autant que le montant de la vente soit réinvesti dans les deux ans (en règle générale) pour le rachat d'un immeuble de remplacement à usage identique sur territoire suisse</li> </ul>
AR	X	X (47)	X (48)	X		X (49)	<p>Commune d'Hérisau</p> <p>47) Transferts entre époux ainsi qu'en cas de divorce</p> <p>48) En outre :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- expropriation et danger d'expropriation ;</li> <li>- actes d'achat ou d'échanges ayant pour but d'arrondir un domaine agricole ;</li> <li>- remaniements parcellaires ;</li> <li>- rectifications de frontières ;</li> <li>- planification de quartier</li> </ul> <p>49) En cas de transferts d'immeubles servant directement à des buts publics ou d'utilité publique</p>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
AI + SG	X (50) (51)	X (52)	X (53)	X	X (54)	X (55)	<p>50) En cas d'acquisition d'un héritage par une hoirie, lorsque la mutation est inscrite au Registre foncier dans un délai de 2 ans à compter du décès du testateur (ordre de succession).</p> <p>51) L'héritier qui reprend l'immeuble après le partage d'héritage doit payer la part du droit dû par les co-héritiers. Il est toutefois exonéré pour sa propre part (pratique)</p> <p>52) Transferts entre époux</p> <p>53) En outre, en cas de rectification de frontières, remaniements parcellaires, ainsi que échanges et mutations en vue d'arrondir ou d'améliorer une exploitation agricole ou encore de planification de quartier</p> <p>54) Ainsi que lors de transferts à la suite d'une dévolution judiciaire, lorsque le transfert de l'immeuble au créancier hypothécaire ou au débiteur solidaire conduit à une perte</p> <p>55) En cas d'expropriation</p>
GR	X	X (56)	X	X (57)	X (58)	X (59)	<p>Ville de Coire</p> <p>56) Cessions à des descendants directs ainsi que transferts entre époux</p> <p>57) En cas de transformation, de fusion et de scission d'entreprise</p> <p>58) Lorsque l'acquisition de l'immeuble est faite par une personne qui était créancier-gagiste est qu'il en résulte pour elle une perte</p> <p>59) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts à la suite d'un mariage, de la modification du régime matrimonial, d'un divorce ou de la séparation des époux ;</li> <li>- échanges en vue d'améliorations foncières ;</li> <li>- expropriation</li> </ul>
AG			X (60)	X (61)		X (62)	<p>60) Egalement en cas de transferts ayant pour but d'arrondir un domaine agricole</p> <p>61) Pas d'exonération proprement dite, mais un allégement (taux réduit ; cf. ch. 521 ci-après)</p> <p>62) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts résultant d'améliorations foncières;</li> <li>- transferts résultant d'aliénations en vue d'amortir sa dette</li> </ul>

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
TG	X	X (63)	X (64)	X (65)		X (66)	63) En cas de transferts entre époux 64) En outre: - planification de quartier ; - rectifications de frontières ; - échanges ayant pour but d'arrondir ou d'améliorer une exploitation agricole, ou en vue d'accomplir une tâche publique 65) Certains transferts consécutifs à des transformations, fusions ou partages 66) En cas de : - donation ; - certains cas de emploi ; - acquisition de biens d'investissement de remplacement semblables et nécessaires à l'exploitation agricole ou sylvicole
TI			X (67)			X	67) Egalement en cas de transferts découlant de rectifications de frontières
VD	X (68)	X (69)	X (70)			X (71)	68) Ainsi que certains cas de partages d'immeubles en propriété commune et de cessions de parts entre indivis 69) En cas de transfert d'immeubles en faveur du conjoint : - en paiement de la part au bénéficiaire qui lui revient à la liquidation du régime matrimonial, jusqu'à concurrence du montant de cette part ; - en paiement de la contribution extraordinaire de l'art. 165 CC, et cela jusqu'à concurrence de son montant net non encore prescrit 70) Ainsi qu'en cas d'échanges de parcelles effectués en exécution de la législation relative à la police des constructions ou aux améliorations foncières, ainsi que les autres échanges de terrains non bâtis réalisés dans un but analogue ; la soulte éventuelle est toutefois imposée 71) En cas de donation
VS			X (72)			X (73)	72) Ainsi que pour les actes d'échange et d'achat ayant pour but d'arrondir une exploitation agricole ou de regrouper les parcelles agricoles 73) En cas de : - successions et donations en faveur d'institutions d'intérêt public ou de pure utilité publique ; - expropriation pour cause d'utilité publique

Types de transferts exonérés (suite) :

Canton	Exonérations en cas de						Remarques
	Succession	Transfert entre parents	Remaniement parcellaire	Fusion et restructuration	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations	
NE	X	X (74)	X (75)	X (76)		X (77)	74) Transferts entre époux ou entre parents en ligne directe 75) Uniquement les subventionnés 76) Transferts résultant de transformations de raisons individuelles ainsi que lors de fusions ou scissions d'entreprises sans modification des valeurs 77) En cas de : - attributions consécutives à la dissolution du régime matrimonial ; - arrondissement de la propriété foncière en matière agricole, viticole et forestière
GE	X (78)					X (79)	78) Egalement en cas de donation 79) En cas de : - expropriation pour cause d'utilité publique ; - création, élargissement et correction de voies publiques (actes du Registre foncier) ; - rectification des limites de propriétés agricoles
JU			X (80)			X (81)	80) Ainsi qu'en cas d'améliorations foncières 81) En cas de : - transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, sans modification des personnes ou du montant de leurs parts ; - partage matériel de propriété commune, pour autant que les immeubles attribués correspondent au rapport des parts antérieur ; - expropriation

Remarque : les cantons de UR, GL et SH ne sont pas mentionnés dans ce tableau, car ils ne possèdent pas de droits de mutation à proprement dit mais uniquement un émolument de Registre foncier.

## 5 LE CALCUL DU DROIT

### 51 La base de calcul

Le droit de mutation est **prélevé en principe sur le prix d'achat**.

Lorsque aucun prix d'achat n'a été fixé (par exemple en cas d'échange, de donation ou de succession) ou si ce prix s'écarte manifestement de la valeur vénale généralement admise, on se fondera sur la valeur vénale de l'immeuble au moment de l'aliénation ou sur sa valeur officielle (= par ex. valeur fiscale ou cadastrale).

Certains cantons utilisent encore d'autres bases de calcul.

Les diverses dispositions cantonales concernant la base de calcul sont les suivantes :

*Rappel* : les cantons de UR, GL et SH ne possèdent qu'un émolument de Registre foncier et ne sont par conséquent pas mentionnés dans le tableau ci-dessous.

#### Bases de calcul du droit de mutation dans les divers cantons

Canton	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
ZH	X		X (1)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 1) En l'absence de prix d'achat ou si celui-ci a été manifestement fixé trop bas
BE	X			
LU	X	X (2)	X (3)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 2) En l'absence de prix d'achat, l'impôt sera calculé sur la base de la valeur cadastrale, majorée de 200 % pour les immeubles agricoles. Il en va de même si le prix convenu a été manifestement fixé trop bas et n'atteint pas ces valeurs 3) Pour les immeubles qui ont été estimés selon la méthode de la valeur de rendement agricole, et qui sont situés dans la zone à bâtir
SZ	X		X (4)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 4) En l'absence de prix d'achat ou si l'on peut raisonnablement supposer que les valeurs indiquées sont fausses
OW	X		X (5)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 5) Si les parties n'ont pas convenu de prix d'achat
NW	X	X (6)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 6) En l'absence de prix d'achat ou lorsque celui-ci est inférieur à la valeur fiscale
ZG	X		X (7)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 7) En l'absence de prix d'achat, ou si celui-ci est manifestement trop bas par rapport à la valeur réelle de l'objet
FR	X			Pour autant que le montant corresponde au moins à la valeur vénale de l'immeuble et de ses parties intégrantes, ou à la valeur réelle du droit limité, y compris les charges éventuelles et les autres prestations assumées par l'acheteur

Bases de calcul (suite) :

Canton	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
SO			X	En cas d'acquisition d'un immeuble agricole auquel la Loi fédérale sur le droit foncier paysan du 4 octobre 1991 est applicable, c'est le prix de reprise - mais au minimum la valeur de rendement - qui est déterminant
BS	X	X (8)		8) Valeur fiscale, si celle-ci est supérieure au prix d'achat
BL	X		X (9)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 9) En l'absence de prix d'achat ou si le prix d'achat convenu est sensiblement inférieur à la valeur vénale de l'immeuble
AR	X	X (10)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 10) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur officielle est plus élevée que le prix d'achat. En cas d'acquisition d'un immeuble agricole ou sylvicole, c'est la valeur de rendement qui est déterminante, si le prix d'achat lui est inférieur
AI	X	X (11)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 11) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur vénale est plus élevée que le prix d'achat
SG	X	X (12)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 12) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur vénale est plus élevée que le prix d'achat
GR	X		X (13)	Ville de Coire 13) Dans la mesure où le prix de vente est manifestement trop bas
AG	X	X (14)	X (15)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 14) En cas d'héritage, de legs et de transformations de la propriété commune 15) En l'absence de prix d'achat, ou si le prix d'achat indiqué est considérablement inférieur à la valeur réelle de l'immeuble en question; autres méthodes dans des cas particuliers
TG	X	X (16)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 16) En l'absence de prix d'achat
TI	X	X (17)		17) En l'absence de prix d'achat
VD	X		X (18)	18) En l'absence de prix d'achat, ou lorsque celui-ci est inférieur à la valeur réelle
VS	X	X (19)		19) D'après la valeur fiscale (75 % de la taxe cadastrale pour les immeubles bâtis et 15 % de la taxe cadastrale pour les immeubles agricoles) pour les actes de partages de successions, et d'après la taxe cadastrale en cas d'avancements d'hoirie
NE	X	X (20)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 20) En l'absence de prix d'achat ou lorsque celui-ci est inférieur à la valeur fiscale
GE	X		(21)	21) Prix indiqué dans l'acte ou valeur vénale (si le prix convenu est inférieur). Pour les immeubles ruraux, la valeur déterminante est la valeur de rendement (à certaines conditions)
JU	X	X (22)		22) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur officielle est plus élevée que le prix d'achat

## 52 Les tarifs

Les tarifs des droits de mutation et/ou des émoluments de Registre foncier sont **en règle générale proportionnels**. Dans la plupart des cantons et des communes, le droit s'élève entre 1 et 3 pour cent du montant déterminant pour le calcul (prix d'achat, valeur vénale ou valeur officielle de l'immeuble).

Il a été partout renoncé à l'application de quotités d'impôt (= multiple annuel), de sorte que les **taux** indiqués dans les lois sont toujours **directement applicables**.

Seuls **trois cantons** recourent à un **barème progressif** (UR, TI et VS); la progression des taux se maintient cependant dans d'étroites limites.

Ici ou là, certains transferts immobiliers, et notamment ceux qui s'effectuent au sein de la même famille, sont soumis à un droit réduit.

Les **taux appliqués** dans les divers **cantons et communes** sont les suivants :

### 521 Emoluments de Registre foncier et/ou contributions mixtes

Cantons	Montant de l'émolument / Tarifs	Remarques
UR	1 - 2 ‰ 1,75 - 2,5 ‰	Barème progressif (en pratique, minimum 50 fr.) en fonction de la valeur de l'immeuble Emolument lors de la constitution d'un gage immobilier
GL	5 ‰ 3 ‰	Emolument lors de la constitution d'un gage immobilier Taux réduit en cas d'héritage
SH	7 ‰ 3 ‰	Total des émoluments perçus en cas de transfert de propriété Total des émoluments perçus lors de la constitution d'un gage immobilier
AG	5 ‰ 3,5 ‰ 2 ‰ 1 ‰ 1'000 francs	Taux normal pour les transferts à titre onéreux (minimum 100 fr.) Taux appliqué aux transferts à la suite de legs (minimum 50 fr.) Taux réduit (minimum 50 fr.) en cas de : - dévolution d'héritage; - transferts de propriété commune en copropriété, et inversement Taux privilégié en cas de : - expropriations et ventes volontaires sous la menace d'une expropriation imminente (minimum 50 fr.); - remaniements parcellaires de terrains à bâtir (minimum 100 fr.) En cas de transferts découlant de restructurations ou de fusion d'entreprises, l'impôt se monte à 1'000 fr. par immeuble concerné, mais au maximum à 20'000 fr. (par ex. transformation de sociétés de personnes en personnes morales, transferts d'immeubles au sein d'un groupe)

**522 Droits de mutation proprement dits**

Cantons	Taux d'impôt (en pour-mille)	Remarques
ZH	10 ‰ / 15 ‰	1/2 pour chacune des parties (sauf convention contraire) Le taux se monte à - 1,5 % pour les durées de possession jusqu'à 10 ans - 1,0 % pour les durées de possession supérieures à 10 ans
BE	18 ‰ 9 ‰ 2,5 ‰	Taux normal (les bordereaux inférieurs à 50 fr. ne sont pas perçus) Taux réduit lorsque les immeubles sont acquis au moyen d'un contrat par des descendants ou par le conjoint Taux spécial lors de la constitution de gages immobiliers (les bordereaux inférieurs à 20 fr. ne sont pas perçus)
LU	15 ‰	
SZ	10 ‰	
OW	15 ‰	1/2 pour chaque partie
NW	10 ‰	
ZG	8 ‰ 4 ‰	Taux normal, pour - les transferts de propriété et de parts de copropriété d'immeubles; - la transformation d'un régime de propriété commune dans un régime de propriété ordinaire et inversement Taux réduit sur les transferts suivants : - entre parents et enfants, entre frères et sœurs ou entre grands-parents et petits-enfants ; - procédures en réalisation forcée, y compris les ventes de gré à gré lors d'une procédure en faillite ou concordataire ; - transformation d'un régime de propriété commune dans un régime de copropriété et inversement ; - transformations de raisons individuelles, de sociétés de personnes ou de personnes morales sans modification des valeurs ; - restructurations et fusions de personnes morales et d'autres sociétés commerciales
FR	15 ‰ 7,5 ‰ 4 ‰	Taux unique sur tous les transferts immobiliers à titre onéreux Taux applicable aux gages immobiliers en général ) <b>NB :</b> Taux préférentiel appliqué aux gages immobiliers servant ) pas d'impôt à garantir des prêts consentis par la Confédération en ) communal application de la législation sur l'encouragement de la ) dans ces construction et de l'accession à la propriété ) deux cas
SO	22 ‰ 11 ‰	Taux normal Taux réduit en cas d'acquisition par le conjoint ou par un descendant
BS	30 ‰ 15 ‰	Taux normal Taux réduit pour certains cas de transferts ayant trait au logement principal du contribuable
BL	25 ‰	1/2 pour chaque partie
AR	20 ‰ max. 10 ‰	Taux normal (les communes peuvent fixer un taux inférieur) Le taux est réduit de moitié en cas de transferts entre parents et enfants, y compris les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis
AI	10 ‰	
SG	10 ‰ 5 ‰	Taux normal Taux réduit pour les transferts entre parents et enfants ainsi que lors du partage de l'héritage entre frères et sœurs ou leurs descendants entrant en considération

Droits de mutation (suite) :

Cantons	Taux d'impôt (en pour-mille)	Remarques
GR	15 ‰	Ville de Coire (le canton ne perçoit pas de droit de mutation). Le taux maximum fixé par le canton se monte à 20 ‰
TG	10 ‰ 5 ‰	Taux normal Taux réduit pour les mutations entre parents et enfants (y compris les enfants d'un premier lit, beaux-fils et belles-filles) ainsi qu'entre frères et soeurs
TI	4 - 11 ‰ 10 ‰ 2 - 5 ‰ 1 ‰	Tarif normal, progressif en fonction de la valeur de l'immeuble Taux fixe, pour les transferts par suite de donation ou d'avance sur l'héritage. L'impôt est limité à 500 francs en cas d'usufruit ou de droit d'habitation Tarif spécial lors de la constitution de gages immobiliers Taux privilégié pour les transferts découlant d'un héritage. Les transferts de moins de 20'000 francs sont exonérés d'impôt.
VD	22 ‰	Taux cantonal; les communes peuvent percevoir en outre des centimes additionnels (au maximum 50 %, soit 11 ‰). Particularités : - en cas d'échange d'immeubles: un demi-droit est dû par chacune des parties ; - en cas de cession du droit d'acquérir un immeuble ou de renonciation onéreuse à ce droit, l'impôt se calcule sur la moitié du prix convenu entre le vendeur et le cédant ou le renonçant
VS	4 - 12 ‰	Tarif progressif en fonction de la valeur de l'immeuble
NE	33 ‰ 22 ‰	Taux normal Taux réduit pour les cas de transferts suivants : - échanges d'immeubles sis dans le canton; - transfert d'un immeuble destiné à l'habitation principale de l'acquéreur, à la condition que cet achat constitue une première acquisition de ce genre dans le canton
GE	30 ‰ 15 ‰ 2,1 ‰ 15 ‰ 2 ‰ 2,1 ‰ 2,1 ‰	Taux normal (pour les immeubles dont la valeur n'excède pas le million de francs, les premiers 15'000 fr. ne sont pas perçus) En cas de liquidation d'une société immobilière fondée avant le 1.1.1995 et de transfert de la propriété de l'immeuble à son actionnaire. La liquidation et le dépôt de la réquisition de radiation de la société immobilière doivent intervenir au plus tard le 31.12.2003 En cas de partage (centimes additionnels cantonaux compris) En cas d'échange En cas d'échange de biens ruraux, mais un taux de 15 ‰ est appliqué sur le montant de la soulte éventuelle En cas d'exercice du droit de réméré (centimes additionnels cantonaux compris) En cas de charges foncières (centimes additionnels cantonaux compris)
JU	21 ‰ 11 ‰ 3,5 ‰	Taux normal, au minimum cependant 30 francs Taux réduit (au minimum 30 Fr.) dans les cas suivants : - lorsque les immeubles sont acquis par des descendants ou par le conjoint; - en cas de succession ou de partage successoral, lorsque les immeubles sont transférés à des descendants ou à l'époux survivant; - en cas d'acquisition d'immeubles à la suite de la dissolution du régime matrimonial Taux spécial lors de la constitution de gages immobiliers, au minimum cependant 30 francs