



**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**

edite 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 2009

# Les droits de mutation

---

(Etat de la législation: 1<sup>er</sup> janvier 2010)

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autur:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68  
Fax ++41 (0)31 324 92 50  
e-mail: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)  
Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

© Division Etudes et supports / AFC  
Berne, 2009

**TABLE DES MATIÈRES**

---

	<u>Pages</u>
<b>0 INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>1 DIFFÉRENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPÔTS .....</b>	<b>2</b>
11 Différences par rapport à l'impôt sur les gains immobiliers .....	2
12 Différences par rapport à l'impôt sur les successions et les donations .....	2
13 Différences par rapport aux émoluments et taxes d'enregistrement .....	2
<b>2 PAR QUI LE DROIT DE MUTATION EST-IL PERÇU ? .....</b>	<b>4</b>
21 Droit de mutation proprement dit .....	4
22 Emoluments administratifs de Registre foncier et des contributions « mixtes » .....	5
<b>3 L'OBJET DU DROIT DE MUTATION .....</b>	<b>6</b>
<b>4 LE DÉBITEUR DU DROIT DE MUTATION .....</b>	<b>11</b>
41 Règle générale .....	11
42 Exceptions à l'assujettissement .....	12
421 Exonérations subjectives .....	12
422 Exonérations objectives .....	14
<b>5 LE CALCUL DU DROIT .....</b>	<b>20</b>
51 La base de calcul .....	20
52 Les tarifs .....	22
521 Emoluments de Registre foncier / contributions mixtes .....	22
522 Droit de mutation .....	23

## ABRÉVIATIONS

---

CC	=	Code civil suisse
LFus	=	Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine du 3 octobre 2003
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes du 14 décembre 1990
LOGA	=	Loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration du 21 mars 1997

## CANTONS

---

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, ce type d'impôt est prélevé par les cantons ou du moins par leurs communes, et la Confédération ne perçoit aucun droit de mutation. Seulement les cantons de Zurich et Schwyz ne perçoivent pas de droit de mutation. La terminologie utilisée par les lois fiscales cantonales n'est toutefois pas uniforme. Suivant le canton, ce droit de mutation porte le nom de « droit » ou d'« impôt » (Steuer), de « contribution » (Abgabe), ou encore de « taxe » ou « émolument » (Gebühr).

Mais seul le droit de mutation perçu dans les cantons de GL, ZG et SH a véritablement le caractère d'une taxe proprement dite, ou d'émolument de Registre foncier.

Dans les autres cantons, le droit de mutation est perçu soit comme un impôt bien distinct soit encore comme une contribution « mixte »<sup>1)</sup>, c.-à-d. une contribution à double caractère d'impôt et de contribution causale.

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 ».

---

1) *Les contributions mixtes («Gemengsteuer») sont des contributions publiques qui ont à la fois le caractère d'un impôt et celui d'une contribution causale. 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. 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 (contribution causale); 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 DIFFÉRENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPÔTS

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

Le droit de mutation et l'impôt sur les gains immobiliers<sup>2)</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

Certains genres de transfert frappent également l'impôt sur les successions et les donations.<sup>3)</sup> 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>4)</sup>

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

Il s'agit enfin de faire la distinction entre le droit 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.

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.

---

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

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

4) Lorsque des immeubles font partie d'une succession ou donation, ils sont en principe soumis aussi bien à l'impôt sur les successions et donations 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).

En fait, même si leur dénomination peut être différente d'un canton à l'autre, presque tous les cantons prélèvent des impôts en cas de transfert immobilier, à l'exception de GL, ZG et de SH, qui ne prélèvent que de véritables taxes ou émoluments d'enregistrement (au Registre foncier). <sup>5)</sup>

Remarque :

*Comme mentionné dans l'introduction, les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation. En outre, ils ne connaissent pas non plus d'émoluments.*

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 (sauf dans les *tableaux 22 et 521*).

---

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

## 2 PAR QUI LE DROIT DE MUTATION EST-IL PERÇU ?

Le droit de mutation est perçu 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 ou elles peuvent aussi percevoir des suppléments (limités) à l'impôt cantonal. Dans certains cantons enfin, les communes peuvent percevoir leur propre droit de mutation, mais elles ne sont pas tenues de le faire (impôt communal « facultatif »).

### Remarques :

*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.*

*Comme déjà mentionné, les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation et pas d'émolument de Registre foncier.*

Les dispositions contenues dans les diverses réglementations cantonales sont les suivantes :

### 21 Droit de mutation proprement dit

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Participation de la commune au produit de l'impôt cantonal	Remarques
		obligatoire	facultatif		
BE	X				
LU	X			50 % 1)	1) plus 1 % de commission pour frais de taxation et de perception
OW	X			50 %	
NW	X				
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 de centimes additionnels communaux
SO	X				
BS	X				
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		Les communes peuvent déterminer le montant du droit de mutation
TG	X				

Suite :

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Participation de la commune au produit de l'impôt cantonal	Remarques
		obligatoire	facultatif		
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				
JU	X				

## 22 Emoluments administratifs de Registre foncier et 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
ZG	X	--	--	Emolument de Registre foncier
SH	X	--	--	Emoluments d'authentification et de Registre foncier
AG	X	--	--	Contribution « mixte » (cf. page 1)
TI	X	--	--	1/8 contribution causale, 7/8 droit de mutation

### 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>6)</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>7)</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 droit de mutation (par ex. dans les Cantons de FR et JU) ou encore de droits d'enregistrement (par ex. dans le canton de GE) ou de timbre (par ex. dans les cantons de TI, VD et VS), et être ou non complétés par le prélèvement d'émoluments fixes, proportionnels ou progressifs du Registre foncier.

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

---

6) *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.*

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

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

Canton	Objet du droit de mutation
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>
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>
NW	<p>Tout transfert de la propriété d'immeubles ou de parts de ceux-ci.</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 ayant par exemple les conséquences suivantes : <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 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>b. la vente d'une société de capitaux ou d'une coopérative dont l'immobilier constitue l'essentiel des actifs ;</li> <li>c. la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble ainsi que la renonciation à un tel droit ; la cession d'un droit de préemption ainsi que la renonciation à titre onéreux à un tel droit ;</li> </ul> </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>
FR	<p>Sont considérés comme transferts immobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble, de droits distincts et permanents immatriculés au Registre foncier</li> <li>- la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation de même que la constitution et la cession de droits de superficie</li> <li>- la constitution et la cession d'un droit d'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières et les tourbières</li> </ul> <p>Le renouvellement et la prolongation des droits ci-dessus ont valeur de justification</p> <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, ou l'acquisition minoritaire en vue d'accroître la majorité ;</li> </ul>

Suite :

Canton	Objet du droit de mutation
FR suite	<ul style="list-style-type: none"> <li>- toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de droits ou de centimes additionnels</li> <li>- la constitution ou l'augmentation d'une hypothèque, d'une cédule hypothécaire ou d'une lettre de rente ;</li> <li>- la cession d'un gage immobilier servant à garantir des prêts consentis par la Confédération en application de la législation sur l'encouragement de la construction et de l'accession à la propriété</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>
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>

Suite :

Canton	Objet du droit de mutation
GR	Tout transfert du pouvoir de disposition effective ou économique portant sur des immeubles et cela indépendamment d'une inscription au Registre foncier. Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière : <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, s'il y a un transfert de propriété ;</li> <li>- le transfert de parts à une société immobilière, si l'acheteur, seul ou avec un conjoint et les enfants mineurs, obtient la majorité des voix ;</li> <li>- la constitution onéreuse de servitudes privées grevant des immeubles ou de restrictions de la propriété relevant du droit public, lorsque celles-ci influencent durablement et notablement la valeur vénale des immeubles ;</li> <li>- l'octroi d'un droit de construire contre un versement unique</li> </ul>
AG	Tout transfert de la propriété portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci. Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière : <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	Tout transfert de la propriété portant sur un immeuble ou une partie de celui-ci. Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière : <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	Tout transfert de la propriété sur des immeubles, y compris les accessoires
VD	Tout transfert entre vifs, à titre onéreux, de la propriété sur des immeubles ou des parts d'immeubles, y compris les accessoires. Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière : <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	Tout transfert de propriété immobilière, et notamment les actes d'achat et d'adjudication. Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière: <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	Tout transfert juridique ou économique de la propriété portant sur des immeubles, y compris les accessoires immobiliers
GE	Tout acte translatif de la propriété, de la nue-propriété ou de l'usufruit de biens immobiliers. Sont notamment considérés comme tels : <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 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>

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>

Remarque :

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

*Comme déjà mentionné, les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation et pas d'émolument de Registre foncier.*

## 4 LE DÉBITEUR 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>8)</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** LU, FR, SO, VS, NE et JU.
- en outre NW, AI, SG, TG et TI, où le vendeur est cependant tenu pour solidairement responsable, ainsi que VD, mais uniquement en l'absence de convention contraire
  - en outre GR, des accords différents sont admis, pour autant que le cédant ne soit pas exonéré subjectivement
- 412 Le droit est **dû en principe par l'acquéreur** (exception faite de quelques cas particuliers) : BE et BS.
- 413 Le droit est **dû de moitié par l'aliénateur et par l'acquéreur** : BL
- En outre 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 : AG
- En outre AR, mais en l'absence de convention, le droit est dû par moitié par chacune des parties.
- 415 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.

---

8) *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** ainsi que ses **établissements, entreprises et fondations non autonomes**, en vertu de l'article 62d de la loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA du 21 mars 1997). A l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques.  
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>9)</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 Sont exonérées : les assurances sociales et caisses de compensation suisses (en particulier les assurances-chômage, maladie, vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires), resp. les personnes morales qui poursuivent des buts publics ou d'utilité publique, 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 : SO.
- 421.2 La Confédération ainsi que les établissements fédéraux et cantonaux sont seulement exonérés, si les lois spéciales le prévoient : FR.
- 421.3 Quelques cantons connaissent des particularités concernant les institutions d'utilité publique resp. les Eglises nationales :
- 421.31 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 : AG.
- 421.32 Pas d'exonération subjective générale des collectivités publiques ni des institutions d'utilité publique, mais exonération du droit de mutation uniquement pour les immeubles qui servent directement à des buts publics: AR.  
En outre AI et SG, mais aussi pour les immeubles qui servent directement à des buts publics ou d'utilité publique.
- 421.33 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.
- 421.34 Les Eglises nationales et les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : NW.

---

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

- 421.35 Les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : OW, BL et TG.
- 421.4 D'autres cantons prévoient des 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 :
- 421.41 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) : GR.
- 421.42 L'exonération est accordée uniquement si l'acquisition de l'immeuble est faite exclusivement et directement dans un but de pure utilité publique : BS.
- 421.43 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.
- 421.44 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.
- 421.45 Les transferts immobiliers à des établissements ou corporations de droit public cantonal dans la mesure où les immeubles sont affectés à un but d'éducation, d'instruction et de santé publiques ou d'aide et de prévoyance sociales.  
Les transferts immobiliers aux corporations ecclésiastiques et aux personnes juridiques canoniques reconnues de droit public dans la mesure où les immeubles sont directement et irrévocablement affectés à un but religieux, éducatif ou social : FR.
- 421.5 Trois cantons possèdent encore d'autres critères de restriction de l'exonération :
- 421.51 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 : OW.
- 421.52 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 ecclésiastiques 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, ou lorsque leur canton de domicile accorde la réciprocité. Sont aussi exonérées 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 : LU.
- 421.53 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 culturel s'agissant des organisations religieuses. En cas de partage, aucune exonération n'est prévue pour ces mêmes institutions publiques ou privées : GE.

## 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. le chiffre 521 ci-après*).

### Remarque :

*La perception de droit de mutation cantonal ou communal est exclue, selon l'art. 103 de la loi fédérale sur la fusion (LFus), en cas de restructuration comme fusion, division ou conversion. (Voir également art. 8, al. 3, ainsi que art. 24, al. 3 et 3<sup>quater</sup> LHID.)*

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

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
BE	X 1)		X 2)		X 3)	1) - En cas d'acquisition par le conjoint, le partenaire enregistré, les descendants, les enfants du conjoint et les enfants placés, pour autant que le placement ait duré au moins deux ans - En cas de succession, de liquidation du régime matrimonial ou de donation - En cas de donation mixte à un parent ou en cas de cession à titre d'avancement d'hoirie, lorsque la prestation du ou de la cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires en faveur de tiers, en la constitution d'un entretien viager en faveur du cédant ou de la cédante ou en l'engagement de verser des compensations aux cohéritiers et cohéritières 2) Y compris les modifications apportées au Registre foncier à la suite de remaniement parcellaire d'un terrain à bâtir 3) En cas de transferts découlant ou par suite de : - liquidation du régime matrimonial - transformation d'une propriété commune en co-propriété et vice-versa, sans que ni les personnes ni leurs parts respectives changent

Suite :

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
LU	X 4)	X 5)	X 6)		X 7)	<p>4) Uniquement en cas de dévolution à une communauté</p> <p>5) Transactions entre époux ainsi que parents en ligne directe, ascendante et descendante</p> <p>6) 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>7) 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>- transformations immobilières inférieures à 20'000 fr.</li> </ul>
OW		X	X	X	X 8)	<p>8) En cas de</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts dont le prix d'achat est inférieur à 5'000 fr.</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 deux 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 9)	X 10)	X	X 11)	X 12)	<p>9) En cas de dévolution à une hoirie, à certaines conditions</p> <p>10) Entre époux, parents, enfants, frères et soeurs (pour ces derniers, uniquement pour les immeubles hérités ou acquis en commun)</p> <p>11) 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>12) 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>- expropriation ou cession volontaire d'immeubles faisant l'objet d'un droit d'expropriation</li> </ul>

Suite :

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
FR		X 13)	X		X 14)	<p>13) Exonération totale des transferts entre époux, parents en ligne directe et partenaires enregistrés</p> <p>14) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts immobiliers à des institutions privées, 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 publiques ou de l'aide et de la prévoyance sociales</li> <li>- transferts immobiliers effectués à titre de dotation d'institutions de prévoyance professionnelle</li> <li>- transferts immobiliers servant à étendre une obligation d'entretien ou d'aliments fondée sur le droit de la famille ou une obligation d'indemnisation fondée sur le droit du divorce</li> <li>- transferts immobiliers en cas de partage entre parents ou entre parents et le conjoint survivant / divorcé lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe</li> <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 et en cas de liquidation de la société</li> <li>- opérations d'améliorations foncières ainsi que régulations peu importantes de limites, réalisées avec l'accord des services publics</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>- l'extension, le fractionnement ou la réunion de gages immobiliers de même sorte, sans augmentation du montant total</li> </ul>
SO	X 15)		X	X 16)	X 17)	<p>15) Dévolutions, partages d'hérédité, legs</p> <p>16) 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</p> <p>17) En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferts à la suite de la création, la modification ou la suppression du régime matrimonial</li> <li>- séparation physique d'une propriété commune ou d'une copropriété, en fonction des quotes-parts actuelles de la propriété ou du régime de propriété de personnes en partenariat enregistré</li> <li>- acquisition d'immeubles agricoles avec l'aide d'une instance officielle</li> <li>- la conversion de la propriété totale d'un bien en copropriété et vice-versa, ainsi que la séparation physique de la propriété totale ou conjointe en proportion de chaque taux de propriété</li> </ul>

Suite :

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
BS	X	X 18)	X 19)		X 20)	18) Transferts entre parents aux enfants, y compris les enfants adoptifs, les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis 19) Exonéré du droit de mutation selon la législation fédérale correspondante 20) 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)
BL	X	X 21)	X	X	X 22)	21) Les parents nourriciers et les beaux-parents sont assimilés aux proches parents 22) En cas de : - donation, pour autant que l'impôt sur les donations ait été perçu sur cette opération - transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, sans que le montant des parts ne soit modifié - 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 - lorsque l'acquéreur achète un immeuble uniquement pour y vivre de manière permanente - 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 - pour le remplacement des installations immobilières nécessaires en Suisse
AR	X 23)	X 24)	X 25)		X 26)	23) Que dans les premiers deux ans 24) Transferts entre époux ainsi qu'en cas de divorce et acquisition successorale 25) En outre en cas de remaniements parcellaires, planification de quartier, rectifications de frontières, actes d'achat ou d'échanges ayant pour but d'arrondir un domaine agricole et expropriation et danger d'expropriation 26) En cas de transferts d'immeubles servant directement à des buts publics ou d'utilité publique
AI + SG	X 27) 28)	X 29)	X 30)	X 31)	X 32)	27) En cas d'acquisition d'un héritage par une hoirie, lorsque la mutation est inscrite au Registre foncier dans un délai de deux ans à compter du décès du testateur (ordre de succession) 28) 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) 29) Entre époux

Suite :

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre proches parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
AI + SG suite	X 27) 28)	X 29)	X 30)	X 31)	X 32)	30) 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 31) 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 32) En cas d'expropriation
GR	X	X 33)	X	X 34)	X 35)	33) Entre parents et enfants, resp. beaux-parents et beaux-enfants. Les enfants du conjoint et les enfants recueillis sont traités de même façon. 34) Suite à une expropriation ou un transfert volontaire d'immeuble, en cas de loi d'expropriation ; droit de mutation qui conduit à une perte en cas d'acquisition de l'immeuble par le créancier gagiste, le garant ou le débiteur solidaire 35) En cas de : - conjoints et partenaires enregistrés en raison d'un litige juridique - utilisation plus rationnelle des immeubles et terrains agricoles, planification de quartier, remaniement parcellaire - expropriation - lorsqu'un artisan doit reprendre une propriété foncière, qu'il revend dans les deux ans après la conclusion du contrat d'achat sans l'avoir utilisé
AG			X 36)		X 37)	36) Egalement en cas de transferts ayant pour but d'arrondir un domaine agricole 37) En cas de transferts résultant d'améliorations foncières et de transferts résultant d'aliénations en vue d'amortir sa dette
TG	X	X 38)	X 39)		X 40)	38) En cas de transferts entre époux, enfants, enfants du conjoint, belles-filles et beaux-fils et frères et sœurs. 39) En outre en cas de remaniements parcellaires, planification de quartier, rectifications de frontières, échanges ayant pour but d'arrondir ou d'améliorer une exploitation agricole et expropriation et danger d'expropriation. A l'exception d'une surtaxe éventuelle et d'une vente de gré à gré 40) En cas de : - donation - acquisition de biens d'investissement de remplacement semblables et nécessaires à l'exploitation agricole ou sylvicole - remplacement de biens immobilisés nécessaires à l'entreprise en Suisse - remplacement d'une habitation personnelle, durable et exclusive
TI	X		X		X 41)	41) En cas de : - dissolution de copropriété avec attribution en nature (partage matériel) ; - transferts entre époux suite à modification ou dissolution du régime matrimonial

Suite :

Ct.	Exonérations en cas de					Remarques
	Succes- sion	Transfert entre parents	Rema- niement parcel- laire	Procédure de réalisation forcée	Autres exoné- rations	
VD	X 42)	X 43)	X 44)		X 45)	42) Ainsi que certains cas de partages d'immeubles en propriété commune et de cessions de parts entre indivis 43) 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, ou en paiement de la contribution extraordinaire de l'art. 165 CC, et cela jusqu'à concurrence de son montant net non encore prescrit 44) 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 45) En cas de donation
VS			X 46)		X 47)	46) Ainsi que pour les actes d'échange et d'achat ayant pour but d'arrondir une exploitation agricole 47) En cas de : - successions et donations en faveur d'institutions d'intérêt public ou de pure utilité publique - expropriation pour cause d'utilité publique
NE	X	X 48)	X 49)		X 50)	48) Transferts entre époux ou entre parents en ligne directe 49) Uniquement les subventionnés 50) En cas de : - attributions consécutives à la dissolution du régime matrimonial - arrondissement de la propriété foncière en matière agricole, viticole et forestière
GE	X 51)				X 52)	51) Egalement en cas de donation 52) 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 53)		X 54)	53) Ainsi qu'en cas d'améliorations foncières 54) 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

Rappel :

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

Les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation et pas d'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 exemple 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 :

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

Ct.	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
BE	X			
LU	X	X 1)	X 2)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 1) 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 2) 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
OW	X		X 3)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 3) Si les parties n'ont pas convenu de prix d'achat, le prix du marché au moment de la vente est déterminant
NW	X	X 4)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 4) En l'absence de prix d'achat ou lorsque celui-ci est inférieur à l'estimation du prix du marché, ce dernier est déterminant
FR	X		X 5)	Pour autant que les prestations convenues correspondent à la valeur vénale de l'immeuble et de ses parties intégrantes, ou à la valeur réelle du droit limité, y compris toutes les autres prestations assumées par l'acquéreur 5) En l'absence de prix d'achat, ou si ce prix ne correspond pas à la 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 6)		6) Valeur fiscale, si celle-ci est supérieure au prix d'achat
BL	X		X 7)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 7) En l'absence de prix d'achat ou si le prix d'achat convenu est sensiblement inférieur à la valeur vénale de l'immeuble

Suite :

Ct.	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
AR	X	X 8)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 8) 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 9)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 9) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur vénale est plus élevée que le prix d'achat
SG	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 vénale est plus élevée que le prix d'achat
GR	X		X 11)	11) Dans la mesure où le prix de vente est manifestement inférieur à la valeur vénale
AG	X	X 12)	X 13)	Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 12) En cas d'héritage, de legs et de transformations de la propriété commune 13) 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 14)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 14) En l'absence de prix d'achat
TI	X	X 15)		15) Le conservateur a la faculté de déterminer la valeur vénale, en particulier en cas d'absence dans l'acte de la valeur de l'objet ou en présence de valeurs qui ne correspondraient pas au prix du marché
VD	X		X 16)	16) En l'absence de prix d'achat, ou lorsque celui-ci est inférieur à la valeur réelle
VS	X	X 17)		17) D'après la valeur fiscale (100 % de la taxe cadastrale pour les terrains constructibles 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 18)		Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur 18) En l'absence de prix d'achat ou lorsque celui-ci est inférieur à la valeur fiscale
GE	X		X 19)	19) Si le prix indiqué est inférieur à la valeur vénale. Pour les immeubles ruraux, la valeur déterminante est la valeur de rendement (à certaines conditions)
JU	X	X 20)		20) En l'absence de prix d'achat ou si la valeur officielle est plus élevée que le prix d'achat

Rappel :

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

Les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation et pas d'émolument de Registre foncier.

## 52 Les tarifs

Les tarifs sont **en règle générale proportionnels**. Dans la plupart des cantons et des communes, le droit s'élève entre 1 et 3 % du montant déterminant pour le calcul (c.-à-d. du prix d'achat, de la valeur vénale ou de la valeur officielle de l'immeuble).

Il a été partout renoncé à l'application des multiples annuels, de sorte que les **taux** indiqués dans les lois sont toujours **directement applicables**.

Seuls deux cantons (UR et VS) recourent à un **barème progressif**; 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 / contributions mixtes

Ct.	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 perçus en cas de transfert de propriété Taux réduit en cas d'héritage
ZG	180 fr. par heure	Les opérations ayant une signification particulière sont prise en compte par multiplication (facteur 2-4) de ce taux
SH	7 ‰ 3 ‰	Total des émoluments perçus en cas de transfert de propriété (authentification 1 ‰, transfert 6 ‰) Total des émoluments perçus lors de la constitution d'un gage immobilier (authentification 1 ‰, constitution 2 ‰)
AG	4 ‰ 3,5 ‰ 2 ‰ 1 ‰ 0,5 ‰ 250 fr.	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'hérédité - 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.) Pour les corrections qui ne sont pas imputables à la partie En cas de transferts découlant de restructurations ou de fusion d'entreprises, l'impôt se monte à 250 fr. par immeuble individuel. Par chaque immeuble supplémentaire l'émolument se monte à 150 fr.

Suite :

Ct.	Montant de l'émolument / Tarifs	Remarques
TI	11 ‰	Pour les transferts onéreux, inclus la constitution et le transfert de droits de superficie distincts et permanents
	10 ‰	Pour les transferts par suite de donation ou d'avance sur l'héritage. L'impôt est limité à 500 fr. en cas d'usufruit ou de droit d'habitation
	5 ‰ / 7 ‰	Pour la constitution de gages immobiliers (hypothèque, resp. cédule hypothécaire)
	1.375 ‰ / 5 ‰	Taux privilégié pour les transferts découlant d'un héritage. Les transferts de moins de 20'000 fr. sont exonérés d'impôt
	1.375 ‰	Pour le partage successoral, et la dissolution de copropriété avec attribution en nature (partage matériel)
	1.375 ‰	Pour les fusions et restructurations, mais au maximum 3'000 fr. par transfert et 20'000 fr. pour le tout

## 522 Droit de mutation

Ct.	Taux d'impôt (en pour-mille)	Remarques
BE	18 ‰	Taux normal (les bordereaux inférieurs à 100 fr. ne sont pas perçus)
LU	15 ‰	
OW	15 ‰	L'impôt est dû par le vendeur et l'acheteur, chacun pour moitié
NW	10 ‰	
FR	15 ‰	Taux unique sur tous les transferts immobiliers à titre onéreux. Les communes peuvent percevoir en outre des centimes additionnels (au maximum 100 % de l'impôt cantonal).
	7,5 ‰	Taux spécial lors de la constitution ou l'augmentation de gages immobiliers
	4 ‰	Taux préférentiel appliqué aux gages immobiliers servant à garantir des prêts consentis par la Confédération en application de la législation sur l'encouragement de la construction et de l'accession à la propriété
	3,5 ‰	Taux préférentiel lors de la cession de ces gages
SO	22 ‰	Taux normal
	11 ‰	Taux réduit en cas d'acquisition par le conjoint ou par un descendant
BS	30 ‰	Taux normal
	15 ‰	Taux réduit pour certains cas de transferts ayant trait au logement principal du contribuable
BL	25 ‰	L'impôt est dû par le vendeur et l'acheteur, chacun pour moitié
AR	20 ‰	Taux normal (les communes peuvent fixer un taux inférieur)
	max. 10 ‰	Le taux est réduit de moitié en cas de transferts entre parents et enfants, y compris les enfants du conjoint et les enfants recueillis
AI	10 ‰	

*Remarque :*  
pas d'impôt de centimes additionnels communaux

Suite :

Ct.	Taux d'impôt (en pour-mille)	Remarques
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
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 ‰	
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 ‰ 2,1 ‰ 15 ‰ 2 ‰ 2,1 ‰ 2,1 ‰	Taux normal (pour les immeubles dont la valeur n'excède pas 1'154'229 fr., les premiers 17'313 fr. ne sont pas perçus) 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 fr. 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 fr.

Rappel :

*Les cantons de ZH et SZ ne perçoivent pas de droit de mutation et pas d'émolument de Registre foncier.*