



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 svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

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

D Impôts divers

Droit de mutation
Décembre 2013

Le droit de mutation

(Etat de la législation : 1^{er} janvier 2014)

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
Internet: www.estv.admin.ch

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	DIFFÉRENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPÔTS	2
2.1	Distinction par rapport à l'impôt sur les gains immobiliers	2
2.2	Distinction par rapport à l'impôt sur les successions et les donations	2
2.3	Distinction par rapport aux émoluments et taxes d'enregistrement	2
3	PAR QUI LE DROIT DE MUTATION EST-IL PERÇU ?	4
3.1	Droit de mutation proprement dit	4
3.2	Emoluments administratifs du Registre foncier et des contributions « mixtes ».....	5
4	L'OBJET DU DROIT DE MUTATION	6
5	LE DÉBITEUR DU DROIT DE MUTATION	11
5.1	Règle générale.....	11
5.2	Exceptions à l'assujettissement.....	12
5.2.1	Exonérations subjectives.....	12
5.2.2	Exonérations objectives	14
6	LE CALCUL DU DROIT	21
6.1	La base de calcul.....	21
6.2	Les tarifs.....	23
6.2.1	Emoluments	24
6.2.2	Droit de mutation.....	25

Abréviations

CC	=	Code civil suisse
LFus	=	Loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes
LOGA	=	Loi sur l'organisation du gouvernement et de l'administration

Cantons

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-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

1 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 le canton de SZ ne perçoit 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).

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

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.

Remarque :

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.

Dans le canton d'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 ».

2 DIFFÉRENCES EXISTANT ENTRE LE DROIT DE MUTATION ET D'AUTRES IMPÔTS

2.1 Distinction par rapport à l'impôt sur les gains immobiliers

Le droit de mutation et l'impôt sur les gains immobiliers¹ 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.

2.2 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.² 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 à titre onéreux – dans certains cantons même les gratuits – de la propriété immobilière.

Lorsque des immeubles font partie d'une succession ou donation, ils sont en principe soumis à l'impôt sur les successions et donations aussi bien 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 (*cf. chiffres 5.2.2 et 6.2.1*).

2.3 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). Toutefois, leur montant ne peut en principe 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 du fait que celui-ci recourt ou non aux prestations de cette collectivité, financées au moyen de l'impôt.

¹ Cf. à ce propos l'article « L'impôt sur les gains immobiliers », publié dans le recueil Informations fiscales, volume II, registre D, no 14.

² Cf. à ce propos l'article « Les impôts sur les successions et les donations » publié dans les Informations fiscales, volume II, registre D, no 12.

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).³

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 aux chiffres 3.2 et 6.2.1*).

³ Voir également les explications concernant le canton d'UR au *chiffre 1*.

3 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 également 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 »).

Remarque :

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

Comme déjà mentionné, le canton de SZ ne perçoit pas de droit de mutation et pas d'émolument du Registre foncier.

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

3.1 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 à raison de 10 % chacun
SG		X			

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Participation de la commune au produit de l'impôt cantonal	Remarques
		obligatoire	facultatif		
GR			X		Les communes peuvent déterminer le montant du droit de mutation
TG	X				
VD	X		X ⁵		⁵ Les communes peuvent prélever des « centimes additionnels » jusqu'à concurrence de 50 % de l'impôt cantonal
VS	X		X ⁶		⁶ Les communes peuvent prélever un impôt additionnel jusqu'à concurrence de 50 % de l'impôt cantonal
NE	X				
GE	X				
JU	X				

3.2 Emoluments administratifs du Registre foncier et des contributions « mixtes »

Canton	Au niveau cantonal	Au niveau communal	Participation de la commune aux recettes	Remarques
ZH	X	--	--	Emolument du Registre foncier
UR	X	--	--	Emolument du Registre foncier (<i>cf. chiffre 1</i>)
GL	X	--	--	Taxe d'enregistrement
ZG	X	--	--	Emolument du Registre foncier
SH	X	--	--	Emoluments d'authentification et du Registre foncier
AG	X	--	--	Contribution « mixte » (<i>cf. chiffre 1</i>)
TI	X	--	--	1/8 contribution causale, 7/8 droit de mutation
VS	X	--	--	Emolument du Registre foncier

4 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.

Remarque :

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.

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 également souvent 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.).⁴

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 droits de timbre / impôt sur les droits de gage (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 décrivent l'objet du droit de mutation de la manière suivante :

⁴ Pour de plus amples détails concernant les transferts économiques, voir l'article « L'impôt sur les gains immobiliers », publié dans les Informations fiscales, volume II, registre D, 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"> - toute transmission de la propriété fondée sur le droit civil ; - la constitution de droits distincts et permanents en faveur de tiers ; - l'attribution de nouvelles terres et les acquisitions par occupation ou par prescription. <p>Sont en outre assimilés à la transmission de propriété fondée sur le droit civil :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les changements de personnes au sein d'une propriété en main commune ou les modifications des parts ; - l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière, dès qu'une participation majoritaire est atteinte ; - la cession de droits découlant d'un contrat de vente ; - le transfert de droits d'emption. <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"> - 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 ; - le transfert du droit de disposer économiquement d'un immeuble
OW	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles ou parts d'immeubles (y compris les biens mobiliers, si leur somme n'est pas exclue expressément du prix de vente)</p> <p>Lors du transfert d'immeubles ou parts d'immeubles, un droit de mutation est prélevé.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les actes juridiques qui, en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont les mêmes effets réels et économiques qu'une acquisition. - 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 contre rémunération. - la cessation rémunérée d'un droit d'acquérir un immeuble, l'introduction d'un tiers dans un droit d'emption ainsi que la renonciation à un tel droit contre rémunération.
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"> - les actes juridiques, qui en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont les mêmes effets économiques qu'une acquisition ; sont par exemple visées les situations suivantes : <ul style="list-style-type: none"> 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. b. la vente d'une société de capitaux ou d'une coopérative dont l'immobilier constitue l'essentiel des actifs. c. le transfert d'un droit d'emption ou le fait de devenir partie d'un contrat ou d'un avant-contrat de vente. La renonciation aux droits émanants de tels contrats pour autant qu'elle vise à permettre à un tiers d'acquérir la propriété à un immeuble et que celle-ci soit ensuite transférée au tiers. - 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.

Canton	Objet du droit de mutation
FR	<p>Sont considérés comme transferts immobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble, de droits distincts et permanents immatriculés au Registre foncier - la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation de même que la constitution et la cession de droits de superficie - 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 <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"> - 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 ; - l'acquisition d'une construction consécutive à l'extinction ou au retour relatifs à un droit de superficie ; - la cession du droit d'acquiescer 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 un tel droit (dans certains cas) ; - 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 ; - toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de droits ou de centimes additionnels ; - la constitution ou l'augmentation d'une hypothèque, d'une cédule hypothécaire ou d'une lettre de rente ; - 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
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"> - le transfert d'un droit d'emption ou de réméré sur un immeuble ainsi que la renonciation d'un tel droit en faveur d'un tiers - l'introduction d'un tiers dans un droit d'emption d'un immeuble - le transfert de droits de participation à des sociétés immobilières - les modifications de personnes intervenant dans les relations de propriété commune ; - la modification des rapports de participation à un immeuble ; - la dissolution d'une propriété commune
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"> - le transfert d'un droit de superficie distinct et permanent, qu'un propriétaire foncier établit en faveur d'un acquéreur. - l'exercice (la réalisation) de droits d'emption ou de réméré. - la cession d'un droit d'emption ou de réméré. - la renonciation à titre onéreux à l'exercice de tels droits. - la subrogation aux droits des acquéreurs originels émanant d'un acte d'acquisition imposable même si les acquéreurs avaient initialement conclu le contrat soit pour eux-mêmes soit pour un tiers à déterminer ultérieurement. - l'acquisition de droits de participation à des sociétés immobilières.
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"> - les actes juridiques qui, en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont les mêmes effets économiques qu'une acquisition ; - 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

Canton	Objet du droit de mutation
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"> - les actes juridiques qui, en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont les mêmes effets économiques qu'une acquisition ; - 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
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 des transferts 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"> - 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 ; - 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. <p>Règles particulières :</p> <ul style="list-style-type: none"> - en cas d'acquisition sous le régime de la copropriété ou de la propriété commune, le droit de mutation est dû proportionnellement au droit de participation ; - si le droit de participation s'accroît, par exemple à la suite du retrait d'un copropriétaire, le droit est dû sur cet accroissement
GR	<p>Tout transfert du pouvoir de disposition effective ou économique portant sur des immeubles et cela indépendamment d'une inscription au Registre foncier.</p> <p>Sont en outre assimilés à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 ; - 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 ; - 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 ; - l'octroi d'un droit de construire contre un versement unique
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"> - la transformation d'une propriété commune en part de copropriété, et inversement ; - toute transformation de société qui a pour conséquence une mutation dans le Registre foncier - les remaniements parcellaires - les corrections
TG	<p>Tout transfert de la propriété portant sur des immeubles ou parts d'immeubles.</p> <p>Sont en outre assimilées à des transferts de la propriété immobilière :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les transactions juridiques qui, en ce qui concerne le droit de disposer d'un immeuble, ont les mêmes effets économiques que l'acquisition ; - 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
TI	<p>Tout transfert de la propriété sur des immeubles, y compris les accessoires</p>

Canton	Objet du droit de mutation
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"> - 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 ; - la constitution, le transfert et l'abandon à titre onéreux de droits réels immobiliers
VS	<p>Tout transfert de 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"> - les échanges, donations, legs, les fondations et constitutions de dot ; - les contrats d'entretien viager ou de rente viagère ; - les avancements d'hoirie, les actes de dévolution ou de partage de succession ; - les transferts d'actions ou de parts sociales, les transferts de concessions de force hydraulique ; - les transferts de mines et de carrières ; - les contrats de société (apport d'un immeuble)
NE	<p>Tout acte juridique ou combinaison d'actes juridiques, quelle qu'en soit la forme, ayant pour effet de conférer la propriété à un tiers, juridiquement ou économiquement. Les transferts sont immobiliers lorsqu'ils ont pour objets des immeubles ou des droits sur des immeubles au sens du droit civil (bien-fonds, droits distincts et permanents immatriculés au Registre foncier, mines, part de copropriété d'un immeuble).</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"> - les ventes, substitutions d'acquéreur, adjudications, cessions, apports et reprises de biens immobiliers ; - le transfert d'actions de sociétés anonymes immobilières ; - 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 ; - 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
JU	<p>Toute transmission de la propriété fondée sur le droit civil, y compris les accessoires.</p> <p>Sont en outre assimilés à la transmission de propriété reposant sur le droit civil :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les changements de personnes composant une propriété en main commune ; - la transmission de propriété portant sur des constructions ; - la constitution de droits distincts et permanents ; - la cession de nouvelles terres, la prescription acquisitive et l'acquisition par occupation ; - la cession de droits découlant d'une promesse de vente ou d'un contrat de vente ; - le transfert de droits d'emption ; - l'acquisition de parts sociales dans une société immobilière dès qu'une participation majoritaire est atteinte

Remarque :

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

Comme déjà mentionné, le canton de SZ ne perçoit pas de droit de mutation et pas d'émolument du Registre foncier.

5 LE DÉBITEUR DU DROIT DE MUTATION

5.1 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**. L'impôt est alors dû par moitié par chacune des parties. L'acquéreur et/ou l'aliénateur peuvent être aussi bien une personne physique qu'une personne morale.

Dans beaucoup de cantons dont les lois fiscales désignent comme débiteurs du droit soit l'acquéreur, soit l'acquéreur et l'aliénateur, la charge du droit est dans la pratique déterminée sur la base de la convention passée entre les 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 présentent de la façon suivante :

- 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 les GR, où des accords différents sont admis, pour autant que le cédant ne soit pas exonéré subjectivement
- Exception faite de quelques cas particuliers le droit est dû **en principe par l'acquéreur** : BE et BS.
- Le droit est dû pour moitié **par l'aliénateur et l'acquéreur** : BL
En outre OW, où le droit peut être dû selon la convention passée entre les parties, lesquelles sont cependant toujours solidairement responsables.
- 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, en l'absence de convention, le droit est dû par moitié par chacune des parties.
- 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 héritiers. 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.

5.2 Exceptions à l'assujettissement

5.2.1 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 du 21 mars 1997 (LOGA). A l'exception des immeubles qui ne sont pas directement affectés à des fins publiques.
Comme le droit fédéral prime sur 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**⁵ 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 :

- 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 toute la Suisse, ainsi que les Etats étrangers pour leurs immeubles sis dans le canton et qui servent exclusivement et directement leurs représentations diplomatiques et consulaires, sous réserve toutefois d'un droit de réciprocité : SO.
- La Confédération ainsi que les établissements fédéraux et cantonaux sont seulement exonérés, si les lois spéciales le prévoient : FR.
- Quelques cantons connaissent des particularités concernant les institutions d'utilité publique resp. les Eglises nationales :
 - 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.
 - 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 des buts d'utilité publique.
 - 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.

⁵ Canton de GE : l'exonération ne se limite pas aux trois Eglises « nationales » reconnues en Suisse (catholique romaine, catholique chrétienne et protestante).

- Les Eglises nationales et les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : NW.
- Les institutions d'utilité publique ne sont pas exonérées : OW, BL et TG.
- 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 :
 - Les transactions immobilières faites par des personnes morales et des établissements qui sont exonérés des impôts sur le revenu et le capital ne sont exonérées du droit de mutation que si les immeubles en question ont servi ou serviront directement (exclusivement et irrévocablement) à des buts exonérés (buts publics, de culte ou de pure utilité publique) : GR.
 - L'exonération est accordée uniquement si l'acquisition de l'immeuble est faite exclusivement et directement dans un but de pure utilité publique : BS.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
- Trois cantons possèdent encore d'autres critères de restriction de l'exonération :
 - 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.
 - 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.
 - 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.

5.2.2 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 6.2.1*).

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 telle que la fusion, la division ou la conversion. (Voir également art. 8 al. 3 ainsi que art. 24 al. 3 et 3^{quater} LHID.)

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

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
BE	X ¹		X ²		X ³
	<p>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.</p> <p>- en cas de succession, de liquidation du régime matrimonial ou de donation.</p> <p>- 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.</p> <p>² Y compris les modifications apportées au Registre foncier à la suite du remaniement parcellaire d'un terrain à bâtir.</p> <p>³ En cas de transferts découlant ou par suite de :</p> <p>- liquidation du régime matrimonial.</p> <p>- transformation d'une propriété commune en copropriété et vice-versa, sans que ni les personnes ni leurs parts respectives changent.</p>				
LU	X ⁴	X ⁵	X ⁶		X ⁷
	<p>⁴ Uniquement en cas de dévolution à une communauté héréditaire.</p> <p>⁵ Transactions entre époux ainsi que parents en ligne, ascendante et descendante.</p> <p>⁶ Réunions parcellaires, rectifications de frontières ou remaniements de terrains à bâtir, pour autant que ceux-ci soient réalisés avec le concours des autorités, dans le cadre d'une procédure prévue par la loi.</p> <p>⁷ En cas de :</p> <p>- 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 rapports des parts subsistent sans changement.</p> <p>- transferts avec une valeur inférieure à 20'000 fr.</p>				
OW	X	X	X	X	X ⁸
	<p>⁸ En cas de :</p> <p>- transferts dont le prix d'achat est inférieur à 5'000 fr.</p> <p>- transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, sans que la personne ou l'étendue de la participation ne soit changée.</p> <p>- séparation physique de propriétés foncières communes, pour autant que les parcelles immobilières attribuées correspondent aux parts antérieures.</p> <p>- vente d'immeubles faisant partie des actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation, dans la mesure où le produit de la vente est utilisé dans un délai approprié pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement dans le canton.</p> <p>- vente complète ou partielle d'immeubles agricoles ou sylvicoles exploités par leur propriétaire, dans la mesure où le produit de la vente est utilisé dans un délai approprié pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement dans le canton, utilisé par le propriétaire.</p> <p>- vente de logements ou de parts de logements utilisés de manière permante et exclusive par leur propriétaire, dans la mesure où le produit de la vente est utilisé dans un délai approprié pour l'acquisition ou la construction d'un logement de remplacement dans le canton, utilisé par le propriétaire.</p>				

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
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"> - transformation de la propriété commune en copropriété, et inversement, pour autant que les rapports des parts restent inchangées. - expropriation ou cession volontaire d'immeubles faisant l'objet d'un droit d'expropriation. 				
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"> - 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 et aident ainsi les collectivités publiques du canton dans leurs tâches légalement prescrites. - transferts immobiliers effectués à titre de dotation d'institutions de prévoyance professionnelle. - 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. - transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, ou consécutifs à de telles opérations, lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe ; sont également exonérés les transferts entre ces parents et le conjoint survivant / divorcé. - transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes ni les parts changent. - conversion d'un droit d'usufruit en un droit d'habitation équivalent et inversement. - transferts juridiques d'immeubles d'une société immobilière, dans certaines circonstances et en cas de liquidation de la société. - opérations d'améliorations foncières ainsi que régulations peu importantes de limites, réalisées avec l'accord des services publics. - 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. - l'extension, le fractionnement ou la réunion de gages immobiliers de même sorte, sans augmentation du montant total. 				
SO	X ¹⁵		X	X ¹⁶	X ¹⁷
	<p>¹⁵ Dévolution, partage successoral, 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>				

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
SO (suite)	¹⁷ En cas de : <ul style="list-style-type: none"> - transferts à la suite de la création, la modification ou la liquidation du régime matrimonial. - 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. - acquisition d'immeubles agricoles avec le concours d'une autorité officielle. - la conversion de la propriété commune d'un bien en copropriété et vice-versa, ainsi que la séparation physique de la propriété commune ou de la copropriété proportionnellement aux quotes-parts de propriété à chaque immeuble. L'acquisition d'immeubles en tant que logement, utilisé de manière permanente et exclusive par le propriétaire.				
BS	X	X ¹⁸	X ¹⁹		X ²⁰
	¹⁸ Transferts entre parents et aux enfants ; les enfants adoptifs, les enfants d'un premier lit et les enfants recueillis sont assimilés aux parents proches. ¹⁹ Exonéré du droit de mutation selon la législation fédérale correspondante. ²⁰ En cas de : <ul style="list-style-type: none"> - 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 : <ul style="list-style-type: none"> - donation, pour autant que l'impôt sur les donations ait été perçu sur cette opération. - transformation de la propriété commune en copropriété et inversement, pour autant que les montants des quotes-parts ne soient pas modifiées. - 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. - acquisition d'immeubles en tant que logement, utilisé de manière permanente et exclusive par l'acquéreur. - aliénation d'immeubles en tant que logement utilisé de manière permanente et exclusive par l'aliénateur 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 immeubles de placement nécessaires à l'exploitation 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 Transferts lors de remaniements parcellaires pour réunion, planification de quartier, rectification de frontières, transferts ayant pour but d'arrondir un domaine agricole, en procédure d'expropriation ou en raison d'une menace d'expropriation. ²⁶ En cas de transferts d'immeubles servant directement à des buts publics ou qui sont destinés à le faire.				

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre proches parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
AI / SG	X ^{27, 28}	X ²⁹	X ³⁰	X ³¹	X ³²
	<p>²⁷ En cas d'acquisition successorale par une hoirie, lorsque la mutation est inscrite au Registre foncier dans un délai de deux ans à compter du décès du de cujus (succession).</p> <p>²⁸ L'héritier qui reprend l'immeuble après le partage successoral doit payer la part du droit dû par les co-héritiers. Il est toutefois exonéré pour sa propre part (pratique).</p> <p>²⁹ Entre époux.</p> <p>³⁰ En outre, en cas de rectification de frontières, transfert en vue d'arrondir ou de rendre plus rationnelle une exploitation agricole, remaniement parcellaire, planification de quartier.</p> <p>³¹ Lors d'une procédure de réalisation forcée ou concordataire, lorsque l'acquisition de l'immeuble par le créancier-gagiste, propriétaire-gagiste, garant-gagiste, débiteur hypothécaire ou solidaire conduit à une perte.</p> <p>³² En cas d'expropriation</p>				
GR	X	X ³³	X	X ³⁴	X ³⁵
	<p>³³ Entre parents et descendants, resp. beaux-parents et beaux-enfants. Les enfants du conjoint et les enfants recueillis sont traités de même façon.</p> <p>³⁴ Suite à une expropriation ou un transfert volontaire d'immeubles grevés d'un droit d'expropriation ; transferts qui conduisent à une perte en cas d'acquisition de l'immeuble par le créancier-gagiste, le garant-gagiste ou le débiteur solidaire.</p> <p>³⁵ En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - conjoints et partenaires enregistrés et en raison de la liquidation du régime matrimonial. - utilisation plus rationnelle d'immeubles agricoles, planification de quartier, rectification de frontières, remaniement parcellaire. - un artisan qui doit reprendre une propriété foncière, qu'il revend dans les deux ans après la conclusion du contrat d'achat sans l'avoir utilisé. - Restructuration. 				
AG			X ³⁶		X ³⁷
	<p>³⁶ Egalement en cas de transferts ayant pour but d'arrondir complètement un domaine agricole.</p> <p>³⁷ En cas de transferts résultant d'améliorations foncières et de mesures de désendettement.</p>				
TG	X	X ³⁸	X ³⁹		X ⁴⁰
	<p>³⁸ En cas de transferts entre époux, descendants, beaux-enfants, frères et sœurs.</p> <p>³⁹ En outre en cas de remaniements parcellaires en vue de réunion, planification de quartier, rectifications de frontières, transferts ayant pour but d'arrondir un domaine agricole, en procédure d'expropriation ou en raison d'une menace d'expropriation. A l'exception d'éventuels paiements complémentaires et d'une vente de gré à gré.</p> <p>⁴⁰ En cas de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - donation - aliénation complète ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole pour autant que le produit de la vente soit utilisé pour l'acquisition ou l'amélioration d'un immeuble exploité par le propriétaire. - remplacement de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation en Suisse. - remplacement d'un logement utilisé de manière permanente et exclusive par le propriétaire. 				

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
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.				
VD	X ⁴²	X ⁴³	X ⁴⁴		X ⁴⁵
	⁴² En cas de certains 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 ⁴⁶			X ⁴⁷
	⁴⁶ Les actes portant sur les transferts de propriété en ligne directe, entre époux ou entre partenaires enregistrés.				
	⁴⁷ Expropriation dans l'intérêt public.				
NE	X	X ⁴⁸	X ⁴⁹		X ⁵⁰
	⁴⁸ Transferts entre époux, entre partenaires enregistrés au sens de la loi fédérale sur le partenariat, ou entre parents en ligne directe et les transferts entre partenaires enregistrés au sens de la loi cantonale sur le partenariat, dès que leur partenariat a duré au moins deux ans;				
	⁴⁹ Uniquement les subventionnés				
	⁵⁰ En cas de : - les attributions consécutives à la dissolution du régime matrimonial ou à la dissolution du partenariat enregistré fédéral ; - transferts d'immeubles d'exploitation ou de parts d'immeubles d'exploitation, en cas de restructuration d'entreprises au sens des art. 8, al. 3, et 24, al. 3 et 3 ^{quater} LHID. - Les acquisitions faites par les communes dans l'intérêt public et qui ne poursuivent aucun but lucratif. Aux mêmes conditions, il peut exonérer des lods les acquisitions des institutions reconnues d'utilité publique.				
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				

Canton	Exonérations en cas de				
	Succession	Transfert entre parents	Remaniement parcellaire	Procédure de réalisation forcée	Autres exonérations
JU			X ⁵³		X ⁵⁴
	⁵³ Ainsi qu'en cas d'améliorations foncières ⁵⁴ En cas de : <ul style="list-style-type: none"> - 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 ZH, UR, GL, ZG et SH ne sont pas mentionnés dans ce tableau car ils ne possèdent qu'un émolument de Registre foncier.

Le canton de SZ ne perçoit pas de droit de mutation et pas d'émolument de Registre foncier.

6 LE CALCUL DU DROIT

6.1 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

Canton	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'achat / d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
BE	X			Y compris toutes les autres prestations assumées par l'acheteur.
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 et sur la base de la valeur cadastrale pour les autres immeubles. Il en va de même si le prix d'acquisition convenu entre des personnes proches 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, la valeur vénale au moment de l'aliénation 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 bien, la valeur estimée est déterminante.
FR	X		X ⁵	Pour autant que les prestations convenues correspondent au moins 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 En cas de vente d'un immeuble clés en main, ou de vente liée à un contrat d'entreprise, les droits sont calculés sur le prix global, à savoir le prix du terrain et le prix de l'ouvrage terminé. ⁵ En l'absence de prix d'achat, ou si ce prix ne correspond pas à la valeur vénale.

Canton	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'achat / 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 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.
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 ou si aucun prix de vente n'a été convenu.
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.

Canton	Base de calcul de l'impôt			Remarques
	Prix d'acquisition	Valeur officielle	Valeur vénale	
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.

6.2 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**.

Seul le canton du VS recourt 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.

6.2.1 Emoluments

Canton	Tarifs / Montant de l'émolument	Remarques
ZH	1,5 ‰ 50 fr.	En cas de transfert de propriété en général (minimum 100 fr.). La valeur vénale est déterminante. par immeuble en cas de succession.
UR	2 ‰ 2 ‰	Pour le transfert d'immeubles. Est déterminant le prix selon le contrat ou, à défaut, une estimation officielle. L'émolument est de 50 fr. au minimum et de 10'000 fr. au maximum. - En cas de changement de nom d'une personne physique, changement de nom ou transfert de siège d'une société de personnes ou d'une personne morale, changement du nombre de personnes d'une propriété commune, d'une succession ou d'un partage successoral, l'émolument est de 50 fr. par immeuble, mais de 250 fr. au maximum en cas de plusieurs immeubles. Pour l'inscription d'un gage immobilier ou l'augmentation du montant du gage. Le montant du gage est déterminant. L'émolument est de 50 fr. au minimum et de 10'000 fr. au maximum. - En cas de changement du gage immobilier, l'émolument est de 50 fr.
GL	5 ‰ 3 ‰	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 actes qui seraient sujets au droit d'expropriation (minimum 50 fr.). - remaniements parcellaires de terrains à bâtir (minimum 100 fr.). Pour les corrections qui ne sont pas imputables à la partie (minimum 50 fr.). En cas de transferts découlant de restructurations d'entreprises, l'impôt se monte à 250 fr. par immeuble individuel. Par chaque immeuble supplémentaire l'émolument se monte à 150 fr.
TI	11 ‰ 10 ‰ 5 ‰ / 7 ‰ 1,375 ‰ / 5 ‰ 1,375 ‰ 1,375 ‰	Pour les transferts onéreux, inclus la constitution et le transfert de droits de superficie distincts et permanents. 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. Pour la constitution de gages immobiliers (hypothèque, resp. cédula hypothécaire). Taux privilégié : - Pour les transferts découlant d'un héritage. Les transferts de moins de 20'000 fr. sont exonérés d'impôt. - Pour le partage successoral, et la dissolution de copropriété avec attribution en nature (partage matériel). - Pour les fusions et restructurations, mais au maximum 3'000 fr. par transfert et 20'000 fr. pour le tout.

6.2.2 Droit de mutation

Canton	Taux d'impôt	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 ‰ 7,5 ‰ 4 ‰ 3,5 ‰	<p>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).</p> <p>Taux spécial lors de la constitution ou l'augmentation de gages immobiliers.</p> <p>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.</p> <p>Taux préférentiel lors de la cession de ces gages.</p>
SO	22 ‰ 11 ‰	<p>Taux normal.</p> <p>Taux réduit en cas d'acquisition par le conjoint ou par un descendant.</p>
BS	30 ‰ 15 ‰	<p>Taux normal.</p> <p>Taux réduit pour certains cas de transferts du logement utilisé par le propriétaire.</p>
BL	25 ‰	L'impôt est dû par le vendeur et l'acheteur, chacun pour moitié.
AR	max. 20 ‰ 10 ‰	<p>Taux normal (les communes peuvent fixer un taux inférieur).</p> <p>Le taux est réduit de moitié en cas de transferts entre parents et enfants, y compris les enfants du conjoint et les enfants recueillis.</p>
AI	10 ‰	
SG	10 ‰ 5 ‰	<p>Taux normal.</p> <p>Taux réduit pour les transferts entre parents et enfants (y compris les enfants adoptés et recueillis et les enfants du conjoint) ainsi que lors du partage de l'héritage entre frères et sœurs ou leurs descendants entrant en considération.</p>
GR	15 ‰	<p>Ville de Coire (le canton ne perçoit pas de droit de mutation).</p> <p>Le taux maximum fixé par le canton se monte à 20 ‰.</p>
TG	10 ‰	
VD	22 ‰	<p>Taux cantonal ; les communes peuvent percevoir en outre des centimes additionnels (au maximum 50 %, soit 11 ‰).</p> <p>Particularités :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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	10 – 15 ‰	Tarif progressif en fonction de la valeur de l'immeuble
NE	33 ‰ 22 ‰	<p>Taux normal</p> <p>Taux réduit pour les cas de transferts suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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

Remarque :
Pas d'impôt de centimes additionnels communaux.

Canton	Taux d'impôt	Remarques
GE	30 ‰ 1 ‰ 15 ‰ 2 ‰ 1 ‰ 2,1 ‰	Taux normal (pour les immeubles dont la valeur n'excède pas 1'178'571 fr., les premiers 17'679 fr. ne sont pas perçus). En cas de partage (centimes additionnels cantonaux non 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 non compris). En cas de charges foncières (centimes additionnels cantonaux non compris).
JU	21 ‰ 17 ‰ 11 ‰ 9 ‰ 3,5 ‰	Taux normal, au minimum cependant 30 fr. Taux réduit du taux normal lorsque l'immeuble est une 1 ^{ère} acquisition dans le canton pour son propre logement. Taux réduit (au minimum 30 fr.) dans les cas suivants : <ul style="list-style-type: none"> - 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 réduit du taux réduit ci-dessus lorsque l'immeuble acquis est une 1 ^{ère} acquisition dans le canton pour son propre logement. Taux spécial lors de la constitution de gages immobiliers, au minimum cependant 30 fr.

* * * * *