



## Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Motion 2024-GC-144

### **Modification de loi art. 47 al 1 et art. 48 al 1 : perception des impôts sur les gains immobiliers et droits de mutation**

---

Auteur-e-s :	Schneuwly Achim / de Weck Antoinette
Nombre de cosignataires :	0
Dépôt :	05.06.2024
Développement :	05.06.2024
Transmission au Conseil d'Etat :	06.06.2024
Réponse du Conseil d'Etat :	05.11.2024

---

#### **I. Résumé de la motion**

Par motion déposée et développée le 5 juin 2024, les motionnaires demandent au Conseil d'Etat de modifier les articles 47 al. 1 et 48 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) afin de préciser que les valeurs non immobilières doivent être déduites du produit de l'aliénation, respectivement du prix d'acquisition dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers (IGI).

Les motionnaires développent leur requête sur la question de la prise en considération du fonds de rénovation des propriétés par étage (PPE) lors de l'imposition au titre des gains immobiliers et de la perception du droit de mutation en s'appuyant sur une décision du Tribunal fédéral de janvier 2000. En substance, un fonds de rénovation devant être considéré comme une valeur non immobilière, les parts dudit fonds ne sauraient être soumises ni à l'IGI, ni au droit de mutation.

A la suite d'une décision de la Direction des finances (DFIN) début 2023, le Service cantonal des contributions (SCC) a précisé dans une note interne intitulée « Impôt sur les gains immobiliers – éléments du gain et calcul de l'impôt » publiée sur son site internet que la part au fonds de rénovation d'une PPE peut être déduite du produit de la vente en tant que valeur non immobilière. Les auteurs de la motion considèrent que la loi adaptée par le législateur fédéral doit être retranscrite en droit cantonal et que la LICD doit être modifiée en conséquence, les directives et prescriptions édictées par l'autorité fiscale constituant une violation du principe de la séparation des pouvoirs.

Les motionnaires requièrent par ailleurs la restitution au sens de l'article 213 LICD de l'impôt payé en trop au titre de l'IGI et du droit de mutation pour tous les transferts immobiliers intervenus au cours des cinq dernières années.

## II. Réponse du Conseil d'Etat

En préambule, le Conseil d'Etat rappelle que l'impôt sur le gain immobilier et le droit de mutation sont prélevés par les cantons et/ou leurs communes, ceux-ci n'étant pas perçus au niveau fédéral. L'article 12 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14) détermine les principes relatifs à l'imposition des gains immobiliers qui doivent être ancrés dans la législation cantonale sans toutefois définir la matière imposable. Le droit d'harmonisation ne contient en revanche pas de dispositions afférentes au droit de mutation.

Le Conseil d'Etat constate que dans le cadre de l'[arrêt 2P.126/1998/sch du 27 janvier 2000](#) auquel se réfèrent les motionnaires, le Tribunal fédéral était amené à déterminer, dans un contexte intercantonal, l'autorité fiscale compétente pour imposer un fonds de rénovation d'une PPE au titre du revenu et de la fortune. Il ne s'agissait en revanche pas de se prononcer sur la base imposable en matière d'IGI ou de droit de mutation. Le Tribunal fédéral a toutefois eu l'occasion de rappeler que le fonds de rénovation n'est pas prescrit par la loi, celui-ci pouvant être constitué par règlement ou décision de l'assemblée des copropriétaires. Il a aussi précisé, et le Conseil d'Etat le souligne ici, qu'il n'est ni un élément essentiel de la chose, ni un accessoire au sens des articles 642 al. 2 et 644 al. 2 CC. Il a en outre précisé que l'imposition d'un fonds de rénovation et de son rendement ne se fonde pas sur les critères applicables à la fortune immobilière (c'est à dire imposable dans le canton de situation de l'immeuble), mais à la fortune mobilière (c'est à dire imposable au domicile principal du contribuable).

Le Service cantonal des contributions (SCC) connaît une pratique constante depuis de nombreuses années qui consiste à déduire du prix de vente de l'immeuble, pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers, le prix de vente des biens mobiliers pour autant que leur prix soit spécifiquement stipulé dans le contrat de vente et qu'il soit plausible, à savoir conforme au prix du marché.

En effet, il convient de rappeler qu'une vente immobilière nécessite la conclusion d'un acte de vente en la forme authentique. Aussi, à l'appui de la jurisprudence susmentionnée, si l'acte ne contient aucune information permettant de constater que le prix de vente comprend également des éléments non immobiliers, tel que par exemple des meubles ou, en l'espèce, un fonds de rénovation, le montant spécifié dans l'acte ne peut se rapporter qu'à l'immeuble.

Aussi, les modifications des articles 47 al. 1 et 48 al. 1 LICD présentent certes le mérite d'ancrer dans la loi la pratique du SCC en matière d'impôt sur les gains immobiliers, mais elles n'apporteront aucune solution lorsque l'acte authentique ne contient toujours pas les informations requises.

Cela étant dit, il est d'usage courant qu'acheteur et vendeur d'un immeuble conviennent d'un décompte sous seing privé, ce dernier pouvant comprendre des meubles, un stock de mazout, divers appareils ou machines. Rien ne s'oppose à ce que le solde du fonds de rénovation soit spécifié dans un tel décompte. Cela nous semble d'autant plus judicieux que la valeur du fonds de rénovation n'est pas toujours connue à la conclusion du contrat en raison du temps qui peut s'écouler entre la signature et le transfert effectif de la propriété. De plus, compte tenu de l'impôt latent compris dans le fonds de rénovation les parties pourraient convenir d'une indemnisation inférieure au solde du fonds de rénovation (cf. ci-après les remarques relatives à la pratique fiscale du SCC).

Quant à la demande de restitution de l'impôt souhaitée par les motionnaires, elle ne saurait reposer sur l'article 213 LICD. En effet, cette disposition concerne uniquement la procédure de perception de l'impôt et non celle de taxation. Elle ne permet par conséquent pas de modifier des décisions de taxation, respectivement de restituer les impôts entrés en force. Ceux-ci demeurent dus même s'ils ont été déterminés de manière inexacte. La restitution au sens de l'article 213 LICD ne peut être accordée que pour les versements supérieurs au montant d'impôt constaté dans une décision définitive. La seule procédure dont dispose le contribuable afin de modifier une décision de taxation entrée en force est la révision (art. 188 ss LICD) qui n'est ouverte qu'en cas de faits nouveaux.

Dans le contexte de la motion, un fonds de rénovation qui n'aurait pas été déduit de la matière imposable de l'impôt sur les gains immobiliers ne constitue pas un fait nouveau puisque son existence était déjà connue du contribuable au moment de la décision de taxation. Or la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire (art. 188 al. 2 LICD). Le Tribunal fédéral a en outre eu l'occasion de préciser à de nombreuses reprises qu'un changement de pratique ou de jurisprudence ne constitue pas un fait nouveau ouvrant la voie de la révision.

A toutes fins utiles, le Conseil d'Etat précise encore ci-dessous la pratique fiscale du SCC pour ce qui concerne le fonds de rénovation :

1. Si l'acte authentique de vente immobilière stipule spécifiquement que :
  - a) Le fonds de rénovation est compris dans le prix de vente et
  - b) Indique le montant du fonds de rénovation

Alors, le montant du fonds de rénovation mentionné dans l'acte authentique est déduit du prix de vente pour calculer l'IGI dû par le vendeur. Pour l'acquéreur, le prix d'acquisition déterminant pour la prochaine transaction soumise à l'impôt sur les gains immobiliers est réduit de ce même montant. On notera que cette information est disponible pour toutes les parties dès lors qu'elle figure dans l'acte authentique.

2. Si l'acte authentique de vente immobilière ne contient aucune mention du fonds de rénovation ou stipule simplement que le fonds de rénovation est transféré à l'acquéreur, sans indication de son montant, alors, seul le prix de vente stipulé dans l'acte est déterminant pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers dû par le vendeur. Le fonds de rénovation n'est pas déduit du prix de vente pour le calcul de l'impôt sur les gains immobiliers. Les notaires invitent les parties à conclure un décompte sous seing privé entre acheteur et vendeur qui porte, entre autres, sur le transfert du fonds de rénovation.

Pour l'acquéreur, le prix d'acquisition mentionné dans le contrat sera déterminant pour la prochaine transaction.

Cette pratique se justifie aussi pour des raisons pratiques. En effet, comme le montant du fonds de rénovation n'est pas mentionné dans l'acte, cette information se perdra et le prix de revient déterminant pour la prochaine transaction pourrait ne pas être calculé correctement.

Il sied encore de préciser que les versements annuels au fonds de rénovation effectués par le propriétaire sont en principe assimilés à des frais d'entretien déductibles du revenu imposable. En revanche, les coûts des travaux d'entretien financés par prélèvement sur le fonds de rénovation ne sont pas déductibles du revenu imposable.

Le montant que verse un acquéreur au vendeur pour la reprise du fonds de rénovation n'est pas déductible du revenu dans le chef de l'acquéreur. Par conséquent, ce dernier reprend aussi les déductions fiscales qui ont déjà été accordées au vendeur. Ainsi, l'acquéreur pourrait revendiquer, dans la négociation, la déduction d'un certain montant d'impôt du fonds de rénovation et verser un montant inférieur au solde de ce fonds.

Compte tenu de ce qui précède, le Conseil d'Etat propose le rejet de la motion.