

Administration fédérale des contributions (AFC)

Par courrier électronique (sous format Word et PDF) à:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zurich, le 1^{er} mars 2024

Consultation de la Conférence des villes sur les impôts relative à l'initiative parlementaire 22.454 «Introduction d'un impôt foncier sur les résidences secondaires»

Mesdames, Messieurs

La Conférence des villes sur les impôts prend position comme suit sur l'avant-projet présenté:

I. Situation initiale et lien avec l'initiative parlementaire 17.400

Le dossier parlementaire «Imposition de la propriété du logement» fêtera ses vingt ans en juin prochain: au mois de juin 2004, une initiative parlementaire visant à supprimer l'imposition de la valeur locative et ne voulant plus autoriser de déductions avait déjà été déposée. Deux décennies plus tard, ce dossier parlementaire fait toujours partie des sujets controversés. Le présent projet est lié à l'initiative parlementaire 17.400 «Changement de système en matière d'imposition de la propriété du logement» envisageant la possibilité de prélever un impôt foncier spécial sous réserve que la valeur locative des résidences secondaires ne soit pas taxée au niveau fédéral et cantonal. L'initiative parlementaire 17.400 est actuellement en phase de conciliation. Une différence cruciale réside dans la question de savoir si l'imposition de la valeur locative doit aussi être supprimée pour les résidences secondaires occupées par leur propriétaire: tandis que le Conseil national est favorable à un changement complet du système, le Conseil des États s'est finalement prononcé le 14 décembre 2023 une nouvelle fois en faveur d'un changement partiel de système selon lequel la valeur locative ne doit être supprimée que pour les logements occupés par leur propriétaire sur le lieu de résidence étant donné que, dans le cas contraire, il y aurait lieu de craindre de trop grandes pertes fiscales dans les cantons touristiques et de montagne. À ce jour, le présent projet 22.454 relatif à l'introduction d'un impôt foncier sur les résidences secondaires a bénéficié du soutien des deux commissions. Il se présente sous la forme d'une révision partielle de la Constitution.

II. Appréciation de l'introduction prévue d'un impôt foncier sur les résidences secondaires

a. Principes généraux

Comme ce fut déjà le cas dans sa consultation du mois de juin 2019 sur l'initiative parlementaire 17.400, la Conférence des villes sur les impôts continue de saluer la suppression de l'imposition de la valeur locative. Ainsi, ce sont principalement la lourde charge administrative et le manque de soutien populaire qui s'opposent à l'imposition de la valeur locative. En cas de changement de système au niveau de l'imposition de la propriété du logement, il convient toutefois de garantir qu'un nouveau système ne crée ni de nouveaux problèmes de délimitation, ni une augmentation significative de la charge administrative, ni des possibilités supplémentaires d'optimisation fiscale résultant d'une solution favorable à des cantons et/ou communes sélectionnés.

b. La révision partielle prévue de la Constitution fédérale n'est pas justifiée

Le projet prévoit une nouvelle disposition dans la Constitution fédérale selon laquelle les cantons ne seraient pas tenus de respecter l'imposition reposant sur la capacité économique et le principe de l'égalité des droits en matière d'impôt foncier spécial sur les résidences secondaires si la valeur locative est supprimée. Ne serait-ce que du point de vue de la sécurité juridique et de la confiance dans les principes constitutionnels, de telles atteintes aux principes constitutionnels centraux ne doivent pas être prises à la légère contrairement à l'opinion exprimée dans le Rapport explicatif (p. 10).

Les raisons qui plaident en faveur du présent impôt foncier sur les résidences secondaires sont en majeure partie les mêmes que celles qui tendent vers un changement partiel de système: dans les deux cas, ce sont principalement les motifs fiscaux avancés par les cantons et/ou communes de montagne/touristiques sélectionnés redoutant des pertes fiscales suite à la suppression de l'imposition sur la valeur locative également sur les résidences secondaires (changement complet de système) qui sont au centre de l'intérêt. Seuls quelques cantons – et là encore seulement une petite partie des communes – seraient à la rigueur fortement touchés par les effets présumés de la suppression de la valeur locative sur les résidences secondaires (Rapport explicatif, p. 14). Le nombre de communes concernées par la révision partielle de la Constitution fédérale est donc très limité. Ce sont potentiellement certaines communes des cantons de Berne, des Grisons, du Tessin et du Valais qui ressentiraient les plus fortes conséquences, les petites communes étant proportionnellement plus touchées que les

grandes (Rapport explicatif, p. 14). Les cantons mentionnés comptent en même temps parmi les (plus importants) cantons bénéficiaires de la péréquation financière nationale: par exemple, les cantons de Berne (1 milliard de CHF) et du Valais (840 millions de CHF) ainsi que des Grisons (270 millions de CHF) et du Tessin (70 millions de CHF) sont ainsi parmi les cantons bénéficiaires de la PFN.¹ Les cantons qui seraient potentiellement affectés de manière significative par la suppression de la valeur locative sur les résidences secondaires font donc partie des cantons financièrement faibles qui seront soulagés grâce aux paiements substantiels au titre de la PFN. Mais il existe déjà un instrument qui prend en compte les facteurs tels que l'altitude, la déclivité du terrain ainsi que la faible densité de population qui sont régulièrement pertinents pour les cantons de montagne et touristiques: la compensation des charges géotopographiques.

Les pertes présumées des cantons et/ou communes concernés en cas de suppression de l'imposition de la valeur locative sont basées sur des données extrêmement incertaines. Ce n'est que dans le cadre de la présente consultation que les cantons potentiellement concernés ont été priés de fournir des données chiffrées pertinentes (Rapport explicatif, p. 14 et suivantes). Cependant, cette façon de procéder n'est en aucune manière à la hauteur de la portée du projet.

En fin de compte, c'est en raison d'une diminution présumée des revenus d'une étendue inconnue que subiraient certains cantons bénéficiaires de la PFN ainsi que leurs communes concernées qu'il est prévu d'introduire une disposition constitutionnelle allant à l'encontre de principes constitutionnels fondamentaux.

c. Absence de prise en compte dans la PFN des revenus de l'impôt foncier sur les résidences secondaires

Aujourd'hui, la valeur locative est représentée comme une partie du revenu imposable dans le potentiel de ressources d'un canton. En revanche, les revenus d'un impôt foncier sur les résidences secondaires ne seraient pas pris en compte dans la PFN. Par conséquent, l'introduction de l'impôt foncier créerait effectivement une base pour imposer les personnes domiciliées hors du canton et possédant une propriété dans ledit canton sans qu'il soit tenu compte dans la PFN des revenus qui en découlent. Le projet favoriserait donc les cantons

¹ «NFA in der Schweiz nach Kantonen im Jahr 2023» (*La PFN en Suisse par canton en 2023*), disponible sur <<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/309329/umfrage/nationaler-finanzausgleich-in-der-schweiz-nach-kantonen/>>.

touristiques/de montagne mentionnés d'une manière contraire au système en ce qui concerne la PFN. En cas d'introduction de l'impôt foncier, il conviendrait de garantir que les revenus supplémentaires en découlant soient incorporés dans la PFN. En outre, selon le Rapport explicatif, l'objectif d'une compensation des pertes de revenus consécutives à la suppression de la valeur locative sur les résidences secondaires ne doit pas impérativement être prioritaire lors de la fixation du taux d'imposition; les revenus générés par les collectivités concernées pourraient tout aussi bien être supérieurs ou inférieurs (Rapport explicatif, p. 15). De plus, en cas de revenus supérieurs, l'absence de prise en compte dans la PFN serait problématique.

d. Besoin d'interprétation et charge administrative

Diverses questions de délimitation se poseraient en cas d'introduction de l'impôt foncier sur les résidences secondaires. L'impôt foncier prévu doit pouvoir être prélevé sur des résidences secondaires «occupées principalement par leur propriétaire». Selon le Rapport explicatif, il existe une large marge de manœuvre au niveau du canton dans la mise en œuvre de la manière de comprendre la notion «d'occupation principalement par leur propriétaire». Les deux critères – autant «principalement» que «occupation par le propriétaire» – sont des notions juridiques indéterminées fortement sujettes à interprétation et suscitent une grande incertitude juridique qui se maintiendra jusqu'à leur clarification au niveau législatif ou par les tribunaux. Notamment, les questions qui se posent concernent la nature des formes d'utilisation pouvant être qualifiées «d'occupation par le propriétaire» ainsi que le moment à partir duquel cette occupation par le propriétaire est considérée comme prédominante. Concrètement, il faudrait traiter les questions suivantes: La partie prédominante de l'année civile est-elle déterminante? Les revenus locatifs perçus sont-ils pertinents? Suffit-il que la résidence secondaire ait été mise en location sur une plateforme de location, même si, par la suite, aucune occupation par des tiers n'a eu lieu pendant cette période? L'occupation par des membres de la famille ou des amis est-elle considérée comme occupation par le propriétaire? Quels sont les justificatifs qui doivent être fournis aux autorités fiscales dans ce contexte?

Cette configuration n'est déjà pas convaincante en raison de la portée de la dérogation prévue à plusieurs principes constitutionnels. De plus, elle devrait être précisée au niveau fédéral pour éviter la création d'un inextricable patchwork de pratiques cantonales différentes. En outre, la praticabilité de ces critères fortement sujets à interprétation est douteuse. Il est difficile d'imaginer comment un effort approprié permettrait d'évaluer au niveau administratif l'occupation d'appartements de vacances principalement par le propriétaire. De plus, il ne

serait pas possible de clarifier les conditions effectives sans intrusion significative dans la vie privée des personnes concernées qui résident principalement hors du canton. À cet effet, une base légale appropriée serait nécessaire (également pour des raisons de sécurité juridique) au niveau fédéral qui, à ce jour, n'a pas encore été envisagée. Par ailleurs, on peut imaginer, par exemple, qu'un appartement de vacances soit occupé principalement par son propriétaire pendant une année et qu'il soit potentiellement occupé par des tiers pendant un peu plus de la moitié de l'année suivante. Il faut donc s'attendre dans l'ensemble à ce qu'un effort administratif considérable doive être demandé autant au propriétaire qu'aux autorités pour évaluer l'occupation par le propriétaire.

III. Conclusion

L'introduction de l'impôt foncier sur les résidences secondaires proposé qui entraînerait notamment de grandes difficultés de délimitation et représenterait une considérable charge administrative supplémentaire n'est pas justifiée et est rejetée par la Conférence des villes sur les impôts.

Sincères salutations



Dr Bruno Fässler

Président de la Conférence des villes sur les impôts