



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

Motion Collaud Romain / Gobet Nadine

2021-GC-149

### **Droits de mutation pour les entreprises lors de nouvelles constructions en PPE**

#### **I. Résumé de la motion**

Par motion déposée et développée le 7 octobre 2021, les députés Collaud et Gobet demandent au Conseil d'Etat de modifier la loi du 1<sup>er</sup> mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers (LDMG ; RSF 635.1.1) en faveur des entreprises. Ils proposent que, lors de l'achat d'un lot PPE dans un nouveau bâtiment construit sur un terrain à usage commercial, les droits de mutation soient calculés sur la quote-part du terrain, et non plus sur le prix global du terrain et de l'ouvrage terminé comme actuellement.

Les motionnaires rappellent que, sous l'ancienne législation, lors de l'achat d'une construction sur plan, l'acheteur (privé et entreprise) payait les droits de mutation sur la quote-part du terrain, et non pas sur le prix de vente final. Ils estiment que la charge fiscale actuelle est lourde pour les entreprises qui souhaitent s'installer et se développer dans le canton de Fribourg. Ils citent à cet égard l'exemple suivant :

*« Le constructeur A achète un terrain commercial au prix de 1 million de francs. Les droits de mutation sont payés au canton et à la commune à hauteur de 60 000 francs [recte : 30 000 francs]. Le constructeur A a prévu un bâtiment avec 8 surfaces PPE de dimension égale avec une valeur de vente de 1 000 000 francs par lot.*

*L'entreprise B souhaite acheter l'une des surfaces pour venir s'installer dans le canton.*

*> Avec la situation actuelle, l'entreprise B paiera des droits de mutation (généralement 3 % partagés entre le canton et la commune concernée) à hauteur de 30 000 francs ;*

*> Avec la situation des droits sur la quote-part du terrain, l'entreprise B se verrait facturer un montant de 3 750 francs (= 1 000 000 : 8 x 3 %) ».*

Avec leur motion, les motionnaires visent à faciliter l'installation de nouvelles entreprises dans le canton et à stimuler la croissance économique. Tirant argument de la concurrence intercantonale, ils relèvent que le canton de Vaud perçoit toujours les droits de mutation sur la quote-part du terrain et que le canton de Berne exonère les premiers 800 000 francs.

#### **II. Réponse du Conseil d'Etat**

Pour rappel, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent prélever des centimes additionnels relatifs aux immeubles situés sur leur territoire. Ces droits et centimes additionnels communaux sont dus par l'acquéreur. L'impôt cantonal est prélevé au taux unique de 1.5 %. Quant aux centimes additionnels communaux, leur taux ne peut excéder 100 % de l'impôt cantonal.

Actuellement, sur les 126 communes du canton, seules sept d'entre elles ont un taux inférieur à 100 % (Fräschels : 80 % ; Saint-Aubin et Chénens : 70 % ; Ferpicloz : 65 % ; Vaulruz et Giffers : 60 % ; Pierrafortscha : 50 %). On peut donc partir de l'idée que la charge fiscale globale (canton + commune) supportée par l'acquéreur d'un bien immobilier (privé et entreprise) est égale à 3 % du prix d'achat, respectivement à 3 % du prix du terrain et de l'ouvrage achevé en cas de vente clés en main ou de vente liée à un contrat d'entreprise (art. 14 LDMG adopté dans le cadre des mesures structurelles et d'économies 2013-2016 et en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014).

Dans le but de favoriser l'implantation de nouvelles entreprises dans le canton, les motionnaires proposent d'instaurer un régime d'imposition privilégié en faveur des entreprises et de calculer les droits de mutation sur la base de la valeur du terrain seulement (sans la valeur de la construction) si les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > l'acquisition doit porter sur une *unité PPE* ;
- > l'unité PPE acquise doit se rapporter à une *nouvelle construction* ;
- > la nouvelle construction doit être érigée sur un *terrain voué à une utilisation commerciale*.

Si le Conseil d'Etat partage sans réserve l'idée que l'implantation de nouvelles entreprises dans le canton doit être encouragée et soutenue, il ne peut toutefois se résoudre à se rallier à la solution proposée par les motionnaires pour plusieurs raisons.

D'une manière générale, l'impôt sur les mutations immobilières est avant tout un impôt formel et d'objet destiné à frapper les mutations immobilières au sens du droit civil. Toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble est soumise à imposition, indépendamment du caractère commercial ou privé de l'immeuble et sans distinction au niveau de l'assiette fiscale. Les seules exceptions au principe de l'imposition sont limitativement énumérées par la loi (art. 9 al. 1 LDMG) et visent certains cas bien particuliers soumis à des conditions précises (par ex. les cas de restructuration pour ce qui est des immeubles commerciaux ; art. 9 al. 1 let. e LDMG). Or, la mesure proposée par la motion rompt la cohérence de ce système. Certaines acquisitions immobilières sont favorisées en définitive par le seul fait qu'elles portent sur un immeuble commercial. La motion crée ainsi, sans motif suffisamment pertinent, une distinction entre immeubles commerciaux et privés et provoque de la sorte une discrimination injustifiée par rapport à une large frange de la population.

Mais il y a plus. La mesure proposée crée une sorte de niche fiscale en faveur de certaines entreprises seulement. Elle ne vise en effet que les entreprises qui achètent une unité PPE dans une nouvelle construction. Il en résulte des discriminations entre les entreprises elles-mêmes et une série d'inégalités de traitement que rien ne permet de justifier. En effet, on ne voit véritablement aucune bonne raison de favoriser les entreprises qui achètent un lot PPE au détriment de celles qui achètent un autre type d'immeuble (par ex. un bien-fonds). De même, il paraît paradoxal de faire une distinction entre les entreprises qui achètent une unité PPE dans un nouveau bâtiment et celles qui achètent une unité PPE dans un bâtiment existant. En favorisant les nouvelles constructions au détriment des anciennes, la motion va même à contre-courant du bon sens. Il serait en effet préférable, dans le cadre d'une politique de l'urbanisation harmonieuse et durable, de commencer par promouvoir les surfaces commerciales existantes et inoccupées avant de s'intéresser à la construction de nouvelles surfaces commerciales. Enfin, la motion prévoit que, pour bénéficier de l'avantage fiscal, le nouveau bâtiment doit être construit sur un terrain voué à une utilisation commerciale. Cette condition de « terrain voué à une utilisation commerciale » interpelle. Doit-on

considérer que les motionnaires entendent favoriser les entreprises qui exercent leur industrie en zone d'activité, voire en zone mixte ? Si tel est le cas, on rappellera qu'une activité entrepreneuriale peut également être déployée dans d'autres zones à bâtir, telles que la zone de centre voire exceptionnellement la zone résidentielle, et qu'il n'y a aucune raison de traiter moins bien ces entreprises-là.

Plus spécifiquement, la mesure proposée par la motion pose problème sous l'angle de sa conformité avec le principe de la neutralité concurrentielle ou de l'égalité entre concurrents. Ce principe, auquel le Tribunal fédéral accorde une grande importance, interdit les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin. En matière fiscale, ce principe veut que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable, afin d'éviter des distorsions de la concurrence. Or, avec la motion, des entreprises comparables actives dans le même secteur d'activité seront imposées différemment selon qu'elles acquièrent un nouveau lot PPE ou un nouveau bâtiment individuel par exemple. Pour illustrer cela, prenons le cas de deux entreprises actives dans la restauration qui souhaitent acquérir un bien immobilier pour y déployer leur activité. L'entreprise A achète un lot PPE dans un nouveau bâtiment. Elle sera imposée sur la base de la valeur de la quote-part de terrain acquise uniquement (sans la valeur de la construction). De son côté, l'entreprise B, qui préfère acheter un terrain assorti d'un contrat d'entreprise pour la construction de son bâtiment d'exploitation, sera imposée sur la base du prix du terrain et de l'ouvrage achevé. Une telle différence de traitement entre opérations visant un même but économique paraît difficilement concevable et défendable.

Qui plus est, la motion vise les « entreprises » en tant que telles indépendamment de leur statut et s'applique indistinctement à « toute acquisition d'un lot PPE ». Autrement dit, elle n'opère aucune distinction ni quant au type d'activité exercé par l'entreprise ni quant à l'affectation de l'objet acquis. Or, une telle absence de distinction est en totale contradiction avec les principes prévalant en droit fiscal. Il n'est tout simplement pas admissible de traiter sur un même plan les sociétés d'exploitation et les sociétés immobilières et de faire également bénéficier ces dernières d'un avantage fiscal pour l'achat d'un lot PPE, fût-il directement affecté à l'activité de la société (par ex. un bureau utilisé par la société immobilière). De même, il n'est pas concevable de traiter d'une manière identique tous les lots PPE, seuls ceux nécessaires à l'exploitation méritant d'être avantagés, à l'exclusion des lots PPE destinés à la location.

Au demeurant, il n'apparaît pas que les droits de mutation, qui ont un caractère ponctuel et prévisible, aient gêné ou freiné de manière significative les acquisitions immobilières dans le canton et plus spécialement l'implantation de nouvelles entreprises. Cela est d'autant plus vrai que l'implantation de nouvelles entreprises dépend essentiellement d'autres conditions cadres (disponibilité de locaux ou de terrains, qualité de la main-d'œuvre, infrastructures, accès au marché, système éducatif, efficacité du marché, coopération entre le privé et le public, attractivité de la fiscalité en matière d'impôts directs, etc.). L'on ne saurait dès lors dire que la mesure proposée est de nature à influencer d'une manière déterminante l'installation de nouvelles entreprises dans le canton. La motion n'atteint donc pas l'objectif affiché. Elle manque d'autant plus sa cible que la mesure proposée ne s'adresse qu'aux entreprises susceptibles d'exercer leurs activités dans un lot PPE, lesquelles ne sont pas forcément nombreuses ni pourvoyeuses d'un grand nombre de places de travail.

L'implantation de nouvelles entreprises et plus généralement le développement de l'activité économique dans le canton doivent naturellement être encouragés et soutenus. Ils le sont toutefois déjà par les mesures instaurées par le canton dans le cadre de sa politique de promotion économique (par ex. soutiens financiers à l'investissement, à l'emploi, à l'innovation, au loyer et à l'ouverture de nouveaux marchés, cautionnements pour garantir des crédits bancaires destinés à financer notamment des projets liés à des investissements stratégiques, etc.) et par la mise en place d'une politique foncière active destinée à accélérer l'implantation des nouvelles entreprises. Ils le sont également par la possibilité offerte aux entreprises de requérir un soutien financier auprès d'entités telles que CAPITAL RISQUE FRIBOURG SA ou Effort Fribourg SA. Ils le sont en outre, sur le plan des impôts directs, par la possibilité d'obtenir des allègements fiscaux, par la possibilité, en cas d'investissements importants, de procéder à un amortissement extraordinaire ou de constituer une provision pour amortissement extraordinaire, ainsi que par la possibilité de transférer en franchise d'impôts les réserves latentes sur un nouvel actif en cas de emploi. Ils le sont enfin et surtout par une imposition modérée du bénéfice des entreprises, revue à la baisse dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises. En effet, depuis la période fiscale 2020, le taux effectif de l'impôt sur le bénéfice a été abaissé à 13.72 % (contre 19.86 % jusqu'alors). Dans ces conditions, octroyer un rabatement fiscal supplémentaire aux entreprises sous la forme d'une réduction des droits de mutation apparaît prématuré et peu justifié.

En comparaison intercantonale, aucun canton ne prévoit une mesure similaire à celle préconisée par la motion. En particulier, les motionnaires se méprennent lorsqu'ils affirment que le canton de Berne appliquerait une exonération d'impôts sur les premiers 800 000 francs. En effet, selon la loi bernoise, cette exonération ne vaut que pour l'acquisition d'un logement d'habitation par une personne physique, et non pas pour l'acquisition d'une surface commerciale par une entreprise. Celle-ci demeure imposable, sans déduction possible, sur le prix global du terrain et de l'ouvrage achevé comme c'est le cas dans le canton de Fribourg. Ces éléments ont été confirmés par le canton concerné. Quant au canton de Vaud, il a un régime d'imposition comparable à celui qui prévalait dans notre canton jusqu'au 31 décembre 2013, avant l'introduction de l'imposition du contrat d'entreprise. Il retient comme base de calcul des droits de mutation, indépendamment de la catégorie d'acquéreurs (personnes physiques ou entreprises), la valeur du bien-fonds et de ses parties intégrantes, y compris la valeur des travaux déjà effectués (par ex. en cas de vente d'un lot PPE en construction), et non pas par principe la valeur du terrain uniquement comme semblent le croire les motionnaires. Autrement dit, en proposant de fixer dans tous les cas l'assiette fiscale sur la valeur du terrain uniquement, la motion va plus loin que l'ancien système de la LDMG (et l'actuel système du canton de Vaud) et favorise encore davantage les entreprises. A noter au surplus que, dans d'autres situations, le canton de Vaud est par contre plus sévère que le canton de Fribourg vis-à-vis des entreprises. Ainsi, lorsque l'immeuble est vendu en même temps que le commerce ou l'industrie qui y est exploité, le canton de Vaud prélève les droits de mutation non seulement sur la valeur de l'immeuble mais également sur les valeurs mobilières et immatérielles de l'entreprise (cf. art. 6 al. 4 de la loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations [LMSD ; RSV 648.11]).

Par ailleurs, il convient de relever que, en pratique, la mesure préconisée par la motion va compliquer la détermination de la base de calcul des droits de mutation en particulier lorsque le prix de vente de l'unité PPE est un prix global pour le terrain et l'ouvrage achevé. Dans ce cas, les registres fonciers ne pourront pas se contenter, comme semblent le suggérer les motionnaires dans leur exemple, de se référer au prix d'achat du terrain par le promoteur immobilier, mais devront au

contraire extraire la valeur du terrain du prix de (re)vente global convenu entre le promoteur et l'entreprise, sous peine de faire fi de l'éventuelle plus-value liée au terrain. Or, celle-ci peut s'avérer non négligeable selon le laps de temps qui s'écoule entre l'achat du terrain et sa mise en valeur par le promoteur.

Enfin, il reste à préciser que, en l'absence de données statistiques sur le nombre d'unités PPE acquises par des entreprises et sur leur valeur, il n'est pas possible, même de manière approximative, de chiffrer les conséquences financières de la motion.

Pour tous les motifs qui précèdent, le Conseil d'Etat invite le Grand Conseil à rejeter la motion.

*15 février 2022*