



22.454

Initiative parlementaire
Introduction d'un impôt réel sur les résidences secondaires
Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national

du 30 octobre 2023

Condensé

Ce projet vise à créer les bases d'un changement complet de système en matière de valeur locative : il prévoit que, dans la mesure où la valeur locative n'est pas imposée, les cantons ou les communes peuvent prélever un impôt immobilier plus élevé sur les résidences secondaires destinées essentiellement à l'usage de leur propriétaire.

Contexte

Le Parlement cherche depuis un certain temps à changer de système d'imposition de la valeur locative : il souhaite supprimer cette imposition et, à titre de compensation, limiter fortement les possibilités de déduction aujourd'hui admises. Le projet visant à mettre en œuvre l'initiative parlementaire 17.400 « Imposition du logement. Changement de système » est actuellement pendant devant les Chambres fédérales. Selon l'état actuel des débats, le Conseil des États veut exclure du changement de système les résidences secondaires à usage personnel, car il craint pour les recettes des cantons de montagne et des cantons touristiques, tandis que le Conseil national plaide pour un changement de système complet incluant les résidences secondaires, ce pour des raisons d'économie administrative.

La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) est convaincue que l'imposition de la propriété du logement doit être soumise à un système uniforme pour les résidences principales et secondaires. Il lui semble difficilement justifiable, d'un point de vue constitutionnel, d'appliquer un régime fiscal différencié à l'utilisation personnelle d'un premier et d'un second bien immobilier, ce qui, en plus, créerait des lacunes fiscales. C'est pourquoi elle tient au changement complet de système, tout en créant avec le présent projet les conditions permettant aux cantons et communes concernés de compenser leurs pertes.

Contenu du projet

Le projet de la CER-N prévoit donc que les cantons ou les communes puissent déroger aux principes constitutionnels de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité contributive, lors de la perception de l'impôt immobilier sur les résidences secondaires destinées essentiellement à l'usage de leur propriétaire, et qu'ils puissent par conséquent prélever des impôts immobiliers plus élevés. Pour cela, il faut que la valeur locative ne soit plus imposée, y compris sur les résidences secondaires. En cas de non-application ou de réintroduction ultérieure de l'imposition de la valeur locative pour les résidences secondaires, les cantons ne seront pas habilités à prélever l'impôt immobilier spécial.

Table des matières

Condensé	2
1 Genèse du projet	5
2 Contexte	6
2.1 Droit en vigueur	6
2.2 Nécessité de légiférer et objectifs	7
2.3 Solutions étudiées et solution retenue	8
3 Grandes lignes du projet	10
4 Commentaire de l'article constitutionnel	10
4.1 Arrêté fédéral relatif à l'impôt immobilier cantonal sur les résidences secondaires	10
4.2 Mise en œuvre de l'impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires	12
5 Conséquences	12
5.1 Conséquences pour la Confédération	13
5.2 Conséquences pour les cantons et les communes, ainsi que pour les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne	13
5.2.1 Impôt immobilier spécial	13
5.2.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	14
5.3 Conséquences économiques	15
5.3.1 Charge administrative	15
5.3.1.1 Impôt immobilier spécial	15
5.3.1.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	15
5.3.2 Potentiel d'aménagement	17
5.3.2.1 Impôt immobilier spécial	17
5.3.2.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	17
5.3.3 Effets de répartition	18
5.3.3.1 Impôt immobilier spécial	18
5.3.3.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	18
5.3.4 Parc de résidences secondaires et types d'utilisation	19
5.3.4.1 Impôt immobilier spécial	19
5.3.4.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	19
5.3.5 Incitation à l'endettement	20
5.3.5.1 Impôt immobilier spécial	20
5.3.5.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires	20

6 Aspects juridiques

21

Rapport

1 Genèse du projet

Depuis de nombreuses années, le Parlement met tout en œuvre pour changer de système d'imposition de la valeur locative : il souhaite supprimer cette imposition et, à titre de compensation, limiter drastiquement les possibilités de déduction actuelles. Jusqu'à présent, cette entreprise a toujours échoué. Depuis un certain temps, des travaux sont à nouveau en cours dans ce but : les conseils se penchent actuellement sur le projet visant à mettre en œuvre l'initiative parlementaire 17.400 « Imposition du logement. Changement de système ». Selon l'état actuel des débats, le Conseil des États veut exclure du changement de système les résidences secondaires à usage personnel, tandis que le Conseil national plaide pour un changement de système complet incluant les résidences secondaires. Le Conseil national avance comme principaux arguments que sa solution est cohérente et nettement moins lourde sur le plan administratif, qu'elle réduit les possibilités d'optimisation fiscale et qu'elle tient compte du principe d'égalité devant la loi. Le Conseil des États, pour sa part, justifie sa position par les pertes de recettes auxquelles il faut s'attendre pour les cantons de montagne, les cantons touristiques et les communes concernées en cas de changement complet de système.

La Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) reconnaît elle aussi qu'un changement de système complet entraînerait des pertes financières pour les cantons de montagne et les cantons touristiques. Il est évident que les cantons et communes concernés ne peuvent pas simplement renoncer aux recettes fiscales des résidences secondaires et qu'ils doivent obtenir une compensation. Les possibilités actuelles en matière d'imposition des résidences secondaires ne suffiraient toutefois pas à compenser les pertes attendues. En outre, les tentatives menées jusqu'à présent pour introduire un impôt sur les résidences secondaires (Train de mesures fiscales 2001¹ et contre-projet indirect à l'initiative populaire « Sécurité du logement à la retraite »²) ont montré que des réglementations au niveau de la loi ne sont pas envisageables, ne serait-ce qu'en raison des limites constitutionnelles. Madeleine Simonek, professeure à l'Université de Zurich, retient dans un avis de droit commandé par le Département fédéral des finances en 2010 que l'introduction, à des fins compensatoires, d'un impôt cantonal sur les résidences secondaires entraînerait une charge de travail exceptionnelle qui ne serait pas justifiable sur le plan constitutionnel³. Les professeurs Francis Cagianut et Ulrich Cavelti avaient déjà abouti à un constat similaire en 2004. Ils considèrent en outre qu'il est objectivement faux de percevoir une valeur locative sur les résidences secondaires, compte tenu de l'exonération générale de l'utilisation personnelle de biens qui ne répondent pas à des besoins de logement⁴.

1 FF 2001 2837

2 FF 2010 4841

3 www.news.admin.ch/news/message/attachments/35837.pdf > p. 2

4 Francis Cagianut et Ulrich Cavelti : Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, in ASA 72 / 2004, pp. 542–543

La seule solution prometteuse semble donc être une réglementation au niveau constitutionnel. Par ailleurs, une commission spécialisée présidée par le professeur Peter Locher avait également plaidé, il y a plusieurs années déjà, pour l'élaboration d'une base constitutionnelle permettant d'introduire, dans toute la Suisse ou du moins dans certaines régions, des impôts sur les résidences secondaires⁵.

C'est dans ce contexte que la CER-N a déposé le 16 août 2022, par 13 voix contre 10 et 1 abstention, l'initiative 22.454 « Introduction d'un impôt réel sur les résidences secondaires ». Elle entend ainsi créer une base constitutionnelle permettant aux cantons et aux communes concernés d'imposer les résidences secondaires de manière à compenser en grande partie la diminution de leurs recettes due au changement de système.

Certes, le 19 juin 2023, son homologue du Conseil des États a maintenu sa position concernant l'imposition de la valeur locative dans l'objet 17.400, à savoir que le changement de système ne devait concerner que le domicile fiscal, mais par 7 voix contre 5, a donné son aval à la CER-N concernant l'initiative 22.454. L'objectif est de permettre un changement complet de système en deux étapes, d'abord pour les résidences principales, puis, le cas échéant, pour les résidences secondaires.

Le 26 juin 2023, la CER-N a donc chargé son secrétariat et l'administration d'élaborer un avant-projet ainsi que le rapport explicatif y afférent. Elle a adopté cet avant-projet par 19 voix contre 0 et 4 abstentions le 30 octobre 2023.

2 Contexte

2.1 Droit en vigueur

Actuellement, douze cantons appliquent un impôt foncier pour les personnes physiques. Les compétences diffèrent selon les cantons : dans cinq cantons (AI, BE, FR, GR, VD), il s'agit d'un impôt communal facultatif, dans quatre cantons (JU, SG, TI, VS), d'un impôt communal obligatoire et dans trois cantons (GE, NE, TG), d'un impôt cantonal obligatoire⁶.

Les impôts fonciers sont des contributions publiques sur la valeur du terrain et du bâtiment, perçues annuellement au lieu où le bien est situé. Il s'agit là d'impôts sur la fortune particuliers : seule une partie de la fortune – les éléments immobiliers – est soumise à l'impôt. De plus, les éventuelles dettes qui grèvent le bien immobilier ne sont pas prises en compte.

S'agissant de l'impôt foncier, il n'existe pas de solution harmonisée au sens de l'art. 129, al. 1, Cst., c'est-à-dire que cet impôt ne figure pas à l'art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes⁷ parmi les impôts devant être prélevés par les cantons. Il s'agit plutôt

⁵ www.estv.admin.ch > Politique fiscale > Conseil en politique fiscale > Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, à l'intention du Département fédéral des finances, Berne 1994, p. 114

⁶ Dans le canton de Neuchâtel, l'impôt sur les personnes physiques n'est prélevé que sur les immeubles servant au placement de capitaux.

⁷ RS 642.14

d'un impôt réel, prélevé au moyen d'un tarif fiscal proportionnel sur la valeur brute de l'immeuble. La capacité économique subjective du contribuable, c'est-à-dire le reste de sa situation économique, n'est pas prise en compte.

Lors de la fixation du taux d'imposition, les limites constitutionnelles telles qu'elles découlent du principe de l'égalité (art. 8, al. 1, Cst.) et des principes d'imposition qui le précisent (art. 127, al. 2, Cst.) s'appliquent. Le Tribunal fédéral a considéré à plusieurs reprises que les impôts fonciers étaient admissibles, à condition qu'ils respectent des limites strictes⁸. En vertu du droit en vigueur, les 3 ‰ de la valeur brute de l'immeuble accordés aux communes fribourgeoises sont toutefois un maximum⁹.

Étant donné que l'impôt foncier est prélevé indépendamment du type et du degré d'utilisation du territoire relevant de la souveraineté de la commune ou du canton concerné, il ne s'agit pas d'un impôt d'attribution des coûts. Il ne sert en principe que de source de financement supplémentaire pour la collectivité¹⁰.

2.2 Nécessité de légiférer et objectifs

Malgré l'opposition du Conseil des États, la CER-N reste fermement convaincue qu'un changement seulement partiel de système d'imposition de la propriété du logement serait insuffisant. À ses yeux, il serait absurde, sur le plan administratif, d'avoir deux systèmes fonctionnant en parallèle. On perdrait ainsi le potentiel de simplification offert par un changement complet de système. Elle estime en outre qu'un changement partiel de système et le traitement différencié de cas identiques qui en résulterait (utilisation personnelle d'un logement) seraient difficilement justifiables du point de vue du droit constitutionnel. De plus, des systèmes fiscaux différents pour le domicile fiscal et la résidence secondaire inciteraient les propriétaires de plusieurs biens immobiliers à transférer temporairement leur domicile afin de pouvoir déduire les travaux d'entretien effectués à leur domicile réel. Enfin, selon elle, seul un changement complet de système garantirait l'égalité de traitement avec l'utilisation personnelle d'autres valeurs patrimoniales sans rendement (voitures de luxe, yachts, camping-cars ou tableaux).

La commission ne conteste toutefois pas qu'un changement complet de système, lors duquel l'imposition de la valeur locative serait également supprimée pour les résidences secondaires, est susceptible d'entraîner des pertes importantes pour les cantons de montagne et les cantons touristiques, ainsi que pour les communes concernées. C'est pourquoi elle souhaite également permettre aux cantons d'obtenir une compensation financière.

En vertu de la Constitution, les principes applicables à l'imposition sont ceux de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. Cela signifie que la charge fiscale doit être globalement supportée en commun par l'ensemble des

⁸ ATF 96 I 64

⁹ Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht zu Immobiliensteuern. éd. von Martin Zweifel et al.. § 28 Liegenschaftssteuern, chiffre marginal 112, 1^{re} édition, Bâle 2021.

¹⁰ Ibid., chiffre marginal 221.

contribuables et que des situations de revenu et de fortune identiques doivent en principe être imposées de la même manière.

Certes, avec l'impôt foncier, plusieurs cantons disposent aujourd'hui déjà d'un instrument d'imposition des résidences secondaires. Cet impôt est toutefois soumis à des limites strictes fixées par le Tribunal fédéral, de sorte qu'il ne serait pas possible de compenser intégralement les pertes de recettes causées par un changement de système. La limite maximale de 3 % autorisée aujourd'hui ne suffit pas à compenser la perte des recettes issues de l'imposition de la valeur locative.

C'est ce qui ressort également de l'avis précité de la professeure Madeleine Simonek¹¹, lequel se fonde toutefois sur des données plus anciennes : selon cet avis, pour compenser intégralement la perte des recettes issues de l'imposition de la valeur locative, il faudrait 4,7 à 9,2 % ou, en tenant compte de la suppression de la part cantonale à l'impôt fédéral direct, 5,5 à 11,2 % des valeurs fiscales brutes des immeubles. (L'Administration fédérale des contributions ne peut pas vérifier ces données faute d'hypothèses et de chiffres disponibles.) Une telle compensation entraînerait une charge spéciale supplémentaire pour les propriétaires de résidences secondaires, laquelle ne se justifierait pas compte tenu du fait que d'autres valeurs patrimoniales sans rendement, telles que voitures, yachts ou avions, ne sont pas soumises à un impôt spécial correspondant.

Dans ce contexte, la commission propose une nouvelle disposition constitutionnelle. Elle entend ainsi créer la base permettant aux cantons – ou éventuellement aux communes, moyennant une norme de délégation ad hoc dans les lois cantonales – d'introduire un impôt réel sur les résidences secondaires, indépendamment des principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique visés à l'art. 127, al. 2, Cst. Les cantons et les communes auraient ainsi la possibilité de fixer l'impôt sur les résidences secondaires à percevoir de telle sorte qu'ils puissent réduire, voire compenser les pertes occasionnées par le changement de système.

La commission souhaite que le plafond de cet impôt réel ne soit pas défini au niveau fédéral. Selon elle, les cantons doivent pouvoir décider eux-mêmes d'introduire un tel impôt spécial ou d'augmenter l'impôt foncier existant. La garantie constitutionnelle de la propriété devrait fixer certaines limites à cet égard, de sorte qu'une imposition confiscatoire soit exclue.

2.3 Solutions étudiées et solution retenue

La commission s'est également demandé s'il existait des possibilités pour compenser les pertes de recettes sans modifier la Constitution.

En raison de la faible limite maximale de la charge fiscale, une simple compensation au moyen de l'impôt foncier au niveau de la loi ne semble pas judicieuse. À cela s'ajoute le fait que dans les cantons touristiques les plus concernés, à savoir Berne, les Grisons, le Tessin et le Valais, un impôt foncier est déjà appliqué aujourd'hui. Ces cantons n'obtiendraient donc aucune possibilité supplémentaire pour compenser la perte de recettes.

¹¹ www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/35837.pdf

La commission s'est aussi penchée sur l'opportunité d'un impôt d'attribution des coûts. Un tel impôt est imposé à un groupe déterminé de contribuables qui ont un rapport plus étroit avec certaines dépenses de la collectivité que les autres contribuables ou auxquels ces dépenses sont imputables dans une mesure particulière. Il ne doit pas excéder le montant total des charges déterminantes. Les taxes de séjour, les impôts sur les véhicules, les impôts sur les bateaux ou les taxes sur les chiens en sont des exemples. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la délimitation nécessaire doit se faire sur la base de critères solides, faute de quoi l'impôt violerait le principe de l'égalité visé à l'art. 8, al. 1, Cst¹². Dans le cas concret de l'introduction d'un impôt sur les résidences secondaires, il faudrait de toute façon se demander si les collectivités publiques concernées seraient en mesure, d'un point de vue purement pratique, d'attribuer certaines dépenses aux résidences secondaires. Cela dépend en premier lieu de la structure concrète de couverture des coûts de la juridiction fiscale concernée¹³.

En 2010, après avoir pris connaissance de l'avis de droit précité de la professeure Madeleine Simonek, le Conseil fédéral s'était d'ailleurs également montré sceptique quant à la possibilité de concevoir l'impôt sur les résidences secondaires comme un impôt d'attribution des coûts. Il a estimé qu'un tel impôt n'était pas approprié pour compenser intégralement la diminution des recettes à laquelle les cantons disposant d'un parc de résidences secondaires important devraient s'attendre du fait de la suppression de l'imposition de la valeur locative.¹⁴

Par ailleurs, la CER-N a examiné la possibilité d'augmenter de manière isolée les contributions à la compensation des charges dues à des facteurs géo-topographiques. En d'autres termes, elle a envisagé une compensation à travers la péréquation financière et la compensation des charges (RPT). Il s'est toutefois avéré que cette voie serait également problématique : des cantons comme Berne ou le Tessin, par exemple, reçoivent des versements relativement faibles au titre de la compensation des charges dues à des facteurs géo-topographiques, alors que la diminution de leurs recettes due à la suppression de la valeur locative des résidences secondaires ne serait probablement pas négligeable. Une compensation au moyen de la RPT ne s'est donc pas avérée une option viable.

Une autre idée consistait à introduire une taxe touristique à l'échelle de la Suisse, comme dans certains autres pays. La Nouvelle-Zélande, par exemple, connaît une taxe touristique de 35 dollars néo-zélandais par personne, et le Bhoutan, de 200 dollars par personne et par jour. Mais cette idée a également été abandonnée.

Finalement, la commission a donc opté pour la voie d'une nouvelle base constitutionnelle afin de donner aux collectivités concernées les meilleurs moyens possibles pour compenser leurs pertes financières.

¹² ATF 124 I 289 consid. 3b, 143 II 283 consid. 2.3.2, ATF du 17.3.2021, 2C_434/2019, et www.news.admin.ch/news/message/attachments/35837.pdf > pp. 15–19

¹³ Adriano Marantelli : Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben – eine Bestandesaufnahme, in : Jusletter, 2.2.2015, chiffre marginal 100, et Anton Alfred Amonn : Besteuerung von Zweitwohnungen, Diss., Bâle 1997, pp. 85–87

¹⁴ FF 2010 4841, 4858

3 Grandes lignes du projet

La suppression de l'imposition de la valeur locative fiscale des résidences secondaires entraînera une baisse des recettes pour les collectivités. Les cantons et les communes doivent avoir la possibilité de compenser cette baisse de recettes au moyen d'un impôt immobilier sur les résidences secondaires occupées principalement par leur propriétaire (ci-après «impôt immobilier spécial»). Pour que l'impôt puisse atteindre cet objectif fiscal, il doit pouvoir être perçu indépendamment des principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique énoncés à l'art. 127, al. 2, Cst. Cela permet une imposition plus élevée que pour les autres biens immobiliers.

Par sa nature juridique, l'impôt immobilier spécial ne fait pas partie des impôts directs et n'entre donc pas non plus dans le champ d'application de la LHID. Il n'y a donc pas d'obligation fédérale de perception pour les cantons et les communes.

La perception de l'impôt immobilier spécial suppose que l'on puisse distinguer les résidences principales des résidences secondaires. Le critère de délimitation le plus approprié est le domicile fiscal. En conséquence, la résidence qui constitue le domicile fiscal est considérée comme résidence principale. L'impôt proposé doit être limité aux résidences secondaires occupées principalement par leur propriétaire.

Les propriétaires d'une telle résidence secondaire seront plus lourdement imposés que les détenteurs d'autres biens sans rendement. Pour compenser financièrement la suppression de la valeur locative dans les collectivités concernées, il convient d'accepter cette inégalité de traitement. À cet effet, l'adoption d'une norme constitutionnelle est donc indispensable.

4 Commentaire de l'article constitutionnel

4.1 Arrêté fédéral relatif à l'impôt immobilier cantonal sur les résidences secondaires

Art. 127, al. 2^{bis}

Les prescriptions de droit constitutionnel relatives à la perception de l'impôt immobilier spécial sont conçues de manière volontairement modérée. Ce dernier porte sur la valeur de l'immeuble, sans tenir compte des dettes qui le grèvent; la capacité économique subjective du contribuable, c'est-à-dire les autres aspects de sa situation économique, ne sont pas pris en considération. En outre, les collectivités concernées disposent d'une grande marge de manœuvre pour régler les détails dans leur droit.

L'utilisation du bien est un aspect central de la disposition. L'impôt immobilier spécial qui est prévu suppose que la résidence secondaire soit utilisée de manière prépondérante par le propriétaire. À cet égard, il appartient aux cantons de déterminer s'il faut entendre par là la majeure partie de l'année civile pendant laquelle le bien n'est ni loué ni affermé, ou s'il convient de fixer une autre limite. Il est par exemple envisageable que les résidences secondaires soient également considérées comme louées lorsqu'elles sont gérées de manière professionnelle par le propriétaire, c'est-à-dire lorsque l'exploitation touristique s'effectue via un système de

réservation de l'organisme commercial d'exploitation local, dans lequel le bien est proposé à la location à court terme aux conditions habituelles du marché. Dans ce cas, on se fonderait alors sur l'intention de louer, le taux d'occupation effectif en location étant secondaire. Les valeurs empiriques montrent que les résidences secondaires non exploitées à des fins touristiques et utilisées uniquement par le propriétaire et sa famille ont une durée d'occupation de 30 à 40 jours par an en moyenne. Si la résidence secondaire est également utilisée par des amis et des connaissances, le nombre de jours d'occupation passe à 50 à 60 jours par an. En revanche, les résidences secondaires proposées à la location par des prestataires commerciaux affichent une durée d'occupation de 150 à 200 jours¹⁵. D'autres critères sont également envisageables, par exemple en relation avec la perception d'un revenu locatif défini.

Pour le calcul de l'impôt, la disposition constitutionnelle accorde également une marge de manœuvre aux collectivités concernées. Ainsi, la valeur de la résidence secondaire à prendre en compte pour la perception de l'impôt immobilier spécial reste ouverte. Il peut s'agir par exemple de la valeur de marché ou de la valeur fiscale brute sur la base de la valeur officielle ou valeur cadastrale. D'autres critères sont envisageables. Il appartient au canton de fixer le cadre d'évaluation concret.

Étant donné sa nature juridique, l'impôt immobilier spécial constitue un impôt réel. Il peut être mis en œuvre sous la forme d'un impôt foncier distinct ou d'une augmentation du montant d'un impôt foncier existant. Sur ce point également, les cantons disposent d'une marge de manœuvre.

Afin d'éviter que l'impôt immobilier spécial n'entraîne un conflit de normes (en particulier une atteinte au principe de l'égalité de traitement selon l'art. 8, al. 1, Cst.), la disposition constitutionnelle proposée exclut l'application des principes constitutionnels en vigueur en matière d'imposition selon l'art. 127, al. 2, Cst. Par rapport aux autres immeubles, il existe ainsi un cadre approprié pour une charge fiscale plus élevée. Un impôt conçu de cette manière présente les caractéristiques fondamentales qui suivent.

- D'un point de vue conceptuel, il est très proche des impôts fonciers qui existent déjà aujourd'hui.
- Selon le taux d'imposition, il peut atteindre l'objectif fiscal, à savoir la compensation financière des pertes résultant de la suppression de l'imposition de la valeur locative.
- Il peut être délégué aux communes par les cantons sous forme de disposition potestative. L'impôt immobilier spécial donne ainsi un instrument, en particulier, aux collectivités territoriales qui sont touchées financièrement par la suppression de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires.

L'impôt immobilier spécial ne doit pouvoir être prévu par les cantons que si la valeur locative des résidences secondaires occupées par leur propriétaire n'est pas imposée par la Confédération et les cantons. Une dérogation aux principes énoncés à l'art. 127, al. 2, Cst. ne se justifie qu'en cas de suppression de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires et en raison de la diminution des recettes

¹⁵ ATF 140 I 176, consid. 7.6

qui en résulterait pour une partie des cantons. Si cette suppression n'est pas mise en œuvre ou si une imposition de la valeur locative des résidences secondaires est réintroduite ultérieurement, les cantons ne peuvent pas prélever l'impôt immobilier spécial. Par analogie avec la possibilité offerte au législateur fédéral par l'art. 76, al. 4, Cst., de prévoir des limites aux taxes cantonales pour l'utilisation des ressources en eau (redevance hydraulique), l'art. 127, al. 2^{bis}, Cst. prévoit également une telle possibilité. Le législateur fédéral peut donc en particulier prévoir un plafond pour l'impôt immobilier spécial. Ce faisant, il doit tenir compte du fait que le présent projet vise à réduire, voire à compenser, la diminution des recettes liées à la suppression de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires. La compétence du législateur fédéral ne porte notamment pas sur les impôts immobiliers sur les résidences principales, ni sur les impôts immobiliers sur les autres résidences secondaires, qui ne peuvent pas déroger à l'art. 127, al. 2, Cst.

4.2 Mise en œuvre de l'impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires

Dans le cadre de la perception de l'impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires occupées principalement par leur propriétaire, l'exécution doit être effectuée à l'échelon des cantons, si ceux-ci souhaitent appliquer la nouvelle norme constitutionnelle. En fonction des besoins et des délégations de compétences, l'impôt peut être perçu par les communes concernées.

5 Conséquences

En ce qui concerne les conséquences financières et économiques, il convient de distinguer entre

- les effets découlant directement de l'impôt immobilier spécial (décrits aux chiffres intitulés «Impôt immobilier spécial» infra) et
- les effets rétroactifs qui se produisent en matière d'impôt sur le revenu, notamment lors de l'imposition (ou de la non-imposition) de la valeur locative des résidences secondaires (décrits aux chiffres intitulés «Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires» infra).

L'impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires crée la base nécessaire pour que la suppression de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires puisse être sans incidence sur les recettes fiscales, mais ne doive pas l'être nécessairement. Ce concept de la CER-N est comparé aux options suivantes:

- la suppression de la valeur locative des résidences secondaires sans perception de l'impôt immobilier spécial,

- le droit en vigueur,
- le maintien de la valeur locative des résidences secondaires, comme le souhaite le Conseil des États dans le cadre du projet 17.400

La première option correspond à la décision du Conseil national dans le cadre du projet 17.400, déduction faite des effets que l'impôt immobilier spécial entraîne. Une telle constellation peut également se présenter dans le cadre du concept de la CER-N, dès lors que l'on renonce à percevoir l'impôt immobilier spécial. La disposition potestative le permet.

Du point de vue des conséquences, les deux autres options sont quasiment identiques, puisque le Conseil des États souhaite maintenir la valeur locative des résidences secondaires comme dans le droit en vigueur. Une comparaison entre la version du Conseil des États et le droit en vigueur n'est donc pas nécessaire en règle générale. S'il existe des différences, elles sont signalées.

5.1 Conséquences pour la Confédération

La perception de l'impôt immobilier spécial concerne uniquement les recettes des cantons et des communes; elle n'est pas destinée à compenser la baisse des recettes de l'impôt fédéral direct résultant de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires. Si le droit en vigueur est maintenu ou si la version du Conseil des États l'emporte, il n'y aura pas de diminution des recettes, puisque la valeur locative de la résidence secondaire sera maintenue.

5.2 Conséquences pour les cantons et les communes, ainsi que pour les centres urbains, les agglomérations et les régions de montagne

5.2.1 Impôt immobilier spécial

Il doit servir aux cantons et aux communes pour compenser la suppression de la possibilité d'imposer la valeur locative des résidences secondaires. En soi, un tel impôt apporte des recettes aux cantons et aux communes.

La disposition potestative, y compris la norme de délégation aux communes, assure que l'impôt immobilier spécial puisse être utilisé comme un instrument ciblé. Elle peut être mise en œuvre dans les cantons ou les communes qui sont particulièrement touchés par la suppression de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires.

5.2.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

L'impôt immobilier spécial donne aux cantons ou, au moyen de la norme de délégation, aux communes davantage d'autonomie que le système actuel d'imposition de la valeur locative. Ce dernier doit se fonder sur les valeurs locatives du marché dans la commune concernée, alors que les cantons ou les communes sont libres de fixer la charge fiscale de l'impôt immobilier spécial dans le cadre des limites fixées par le législateur fédéral. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les cantons ne peuvent déterminer le barème que pour l'ensemble des éléments soumis à l'impôt sur le revenu. De plus, les communes peuvent uniquement influencer le barème au moyen du coefficient d'impôt, mais pas la progressivité.

Toutefois, seul un petit cercle de cantons et une petite partie des communes sont fortement touchés par la suppression de la valeur locative des résidences secondaires. Tant les chiffres de l'Office fédéral du développement territorial que les évaluations concernant les résidences secondaires des personnes assujetties à l'impôt de manière illimitée dans les cantons d'Argovie et de Berne indiquent que la réforme aura les plus fortes répercussions sur les cantons de Berne, des Grisons, du Tessin et du Valais. Des communes attractives sur le plan touristique dans d'autres cantons pourraient également être concernées. De plus, les petites communes devraient être plus touchées financièrement que les grandes, en raison de l'effectif de leur population.

La détermination d'un chiffre pour l'ensemble de la Suisse indiquant le volume de recettes nécessaire de l'impôt immobilier spécial suite à la suppression de la valeur locative des résidences secondaires n'a qu'une pertinence limitée, compte tenu des situations de départ très hétérogènes des communes. Les données limitées existantes, provenant des cantons d'Argovie et de Berne (année fiscale 2019), permettent de faire les estimations grossières qui suivent.

- Si le niveau des taux d'intérêt reste faible, l'impôt immobilier spécial devra produire un volume de recettes d'environ 100 millions de francs pour compenser les recettes provenant de l'imposition des résidences secondaires, y compris la part cantonale au produit de l'impôt fédéral direct. Si le niveau des taux d'intérêt est élevé, il n'est pas nécessaire que l'impôt immobilier spécial produise des recettes si celles-ci ne doivent servir qu'un but de compensation.
- Les recettes provenant de l'impôt immobilier spécial ne dépendent pas du niveau des taux d'intérêt, contrairement aux recettes provenant de l'imposition de la propriété d'une résidence secondaire.
- Ces estimations ne tiennent pas compte du fait que la commune du domicile fiscal perdrait son droit de déterminer le taux d'imposition des résidences secondaires. Cela vaut également pour les résidences secondaires situées en dehors de la Suisse. Au demeurant, les recettes provenant de la détermination des taux devraient typiquement être modestes. En outre, les estimations font abstraction des éventuelles adaptations des comportements des sujets économiques.

Les communes les plus touchées sont les mieux placées pour évaluer les besoins financiers résultant de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires. C'est pourquoi, dans la lettre d'accompagnement de la consultation, il est demandé aux cantons de fournir des données chiffrées pertinentes.

Il convient de noter que la fixation du barème d'imposition ne doit pas nécessairement avoir pour objectif de compenser la perte de recettes résultant de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires. Les collectivités concernées peuvent également viser des recettes plus ou moins importantes. C'est pourquoi il n'est pas possible d'estimer si la perception de l'impôt immobilier spécial associé à la suppression simultanée de l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires entraînera une augmentation ou une diminution des recettes ni par rapport au statu quo, ni par rapport à la proposition du Conseil des États. Par rapport à une solution prévoyant la suppression pure et simple de la valeur locative des résidences secondaires sans instauration de l'impôt immobilier spécial, des recettes supplémentaires sont à prévoir.

Enfin, il ne faut pas oublier que les valeurs locatives nettes des résidences secondaires, et donc l'effet sur les recettes de la suppression de la valeur locative, fluctuent en fonction du niveau des taux d'intérêt. Rien que pour cette raison, il n'est guère possible de mettre en œuvre «à la virgule près» une réforme sans incidence sur les recettes fiscales. La proposition du Conseil national, toutefois, entraîne des fluctuations moins importantes des recettes que le maintien de la valeur locative des résidences secondaires, comme le souhaite le Conseil des États, et que le statu quo.

5.3 Conséquences économiques

5.3.1 Charge administrative

5.3.1.1 Impôt immobilier spécial

Si la mise en œuvre prend la forme d'une augmentation d'un impôt foncier existant, il ne faut pas s'attendre à des dépenses supplémentaires pour la détermination de la base de calcul dans les collectivités publiques concernées, car celle-ci est de toute façon effectuée dans le cadre de l'impôt foncier existant. D'importants cantons touristiques (BE, GR, TI et VS) perçoivent déjà un impôt foncier.

Pour les personnes assujetties et la collectivité publique concernée, il peut résulter une charge administrative de la tâche de déterminer si l'impôt immobilier spécial doit être perçu. Cela dépend de la délimitation entre une résidence secondaire principalement utilisée par le propriétaire et une résidence secondaire principalement louée ou affermée, ainsi que des justificatifs à fournir à cet égard.

5.3.1.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

Distinction relative à l'entretien des immeubles en cas de formes d'utilisation différentes

Dans le système actuel, les frais d'entretien des immeubles sont entièrement déduc-

tibles. La version du Conseil des États du projet 17.400 ne change rien à cela pour les résidences secondaires, car leur valeur locative reste imposable.

Toutefois, si, conformément à la volonté de la CER-N, la valeur locative des résidences secondaires est supprimée et un impôt immobilier spécial est créé en remplacement, il pourrait en résulter, par rapport au statu quo et à la décision du Conseil des États, une charge administrative supplémentaire dans le cadre de l'impôt sur le revenu si la résidence secondaire est en partie utilisée par le propriétaire et en partie louée. En effet, il faudra procéder à une répartition des frais d'entretien de l'immeuble en une partie déductible et une partie non déductible liée à l'usage personnel.

Le problème de la répartition des frais d'entretien des immeubles ne se pose toutefois pas uniquement pour les résidences secondaires, mais également pour les immeubles habités durablement par leur propriétaire dans le cadre d'un changement de système (partiel ou total) par rapport au système actuel d'imposition de la valeur locative. Si l'immeuble comporte par exemple un logement loué dans le même bâtiment que celui où le propriétaire a son domicile principal, les frais d'entretien doivent être séparés de manière appropriée en cas de changement de système.

Répartition fiscale intercantonale

Une répartition fiscale intercantonale pour la résidence secondaire reste nécessaire dans le cadre de l'impôt sur la fortune, mais ne l'est généralement plus dans celui de l'impôt sur le revenu, dès lors que la valeur locative de la résidence secondaire est supprimée. Du point de vue du contribuable, il en résulte une simplification, notamment pour les citoyens établis à l'étranger qui ne sont pas familiarisés avec les particularités du droit fiscal local. Il en résulte également une simplification en ce qui concerne les résidences secondaires à l'étranger de personnes domiciliées en Suisse, puisqu'il n'est plus nécessaire de déterminer le taux. Dans le droit en vigueur et dans la proposition du Conseil des États, une répartition fiscale est en revanche nécessaire, y compris dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

Si le contribuable dispose d'une résidence secondaire qu'il utilise (en tout ou partie) lui-même, l'impôt immobilier spécial présente un net avantage administratif par rapport au droit en vigueur et à la version du Conseil des États, car non seulement la répartition fiscale intercantonale concernant l'impôt sur le revenu est superflue, mais aucun document concernant la résidence secondaire ne doit être remis dans le cadre de la déclaration de l'impôt sur le revenu.

Pris isolément, l'impôt immobilier spécial entraîne une augmentation de la charge administrative, dont l'ampleur dépendra des modalités détaillées de sa mise en œuvre. Associé à la suppression de la valeur locative des résidences secondaires, il devrait toutefois se traduire par une réduction nette de la charge administrative tant par rapport au statu quo que par rapport à la version du Conseil des États. La charge administrative la plus faible est atteinte si la valeur locative est supprimée pour les résidences secondaires, mais qu'aucun impôt immobilier spécial n'est perçu en contrepartie.

5.3.2 Potentiel d'aménagement

5.3.2.1 Impôt immobilier spécial

Il n'est perçu qu'en cas d'utilisation prépondérante par le propriétaire. Il existe des incitations à éviter l'impôt immobilier spécial, considéré isolément, car ce dernier n'est pas perçu en cas de location ou d'affermage prépondérant.

Une autre option d'aménagement se présente dès lors que certains cantons perçoivent l'impôt immobilier spécial et d'autres non. Si le canton de la résidence secondaire le perçoit, contrairement à celui du domicile fiscal, le contribuable est incité à changer de domicile fiscal pour l'éviter.

5.3.2.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

Utilisation par le propriétaire ou utilisation par un tiers

Si la valeur locative de la résidence secondaire est supprimée selon la version du Conseil national du projet 17.400, les incitations mentionnées précédemment sont accentuées, car en cas de location ou d'affermage prépondérant, une plus grande partie des frais d'entretien reste déductible. Comme les revenus de location ou d'affermage sont imposables, les incitations à la planification fiscale concernent plutôt les travaux d'entretien importants.

En revanche, dans le statu quo, l'entretien de l'immeuble est entièrement déductible. Dans la version du Conseil des États aussi, les frais d'entretien de la résidence secondaire restent déductibles. Par conséquent, contrairement au concept de la CER-N, il n'y a pas d'incitation à passer de l'utilisation personnelle à l'utilisation par des tiers.

Programmation des travaux d'entretien

Par rapport au statu quo, mais aussi par rapport à un changement partiel de système, les incitations actuelles à faire effectuer les travaux d'entretien de la résidence secondaire durant les périodes où la charge fiscale marginale est plus élevée sont quelque peu réduites si l'impôt immobilier spécial est perçu et si, en contrepartie, la valeur locative de la résidence secondaire est supprimée.

La version du Conseil des États favorise le changement entre la résidence principale et la résidence secondaire

Un potentiel de planification fiscale existe toutefois aussi en cas de changement partiel de système selon la décision du Conseil des États dans le cadre du projet 17.400, selon laquelle la valeur locative des résidences secondaires continue d'être imposée. Dans ce cas, le contribuable pourrait interchanger plusieurs fois sa résidence principale et sa résidence secondaire. Ainsi, il pourrait, sauf si ces faits sont considérés comme un contournement de la législation, faire valoir fiscalement des travaux d'entretien importants pour tous ses biens immobiliers. Dans le statu quo et dans le concept de la CER-N, ces incitations n'existent pas. Dans le concept de la CER-N, il existe toutefois des incitations similaires, mais dans le cadre de l'impôt réel (ch. 5.3.2.1).

Il n'est pas certain que les incitations à la planification fiscale soient plus élevées en cas de changement complet de système et de perception de l'impôt immobilier

spécial qu'en cas de changement partiel de système sans impôt immobilier spécial. Par rapport au droit en vigueur, elles devraient être légèrement plus élevées.

5.3.3 Effets de répartition

5.3.3.1 Impôt immobilier spécial

Les effets de répartition peuvent être considérés sous l'angle des régions ou sous celui des personnes. En ce qui concerne les régions, les effets de répartition dépendent de l'importance du nombre des résidences secondaires dans les communes concernées, de l'aménagement concret de l'impôt immobilier spécial et surtout du montant de la charge fiscale.

En ce qui concerne les personnes, l'impôt immobilier spécial, considéré isolément, entraîne une charge fiscale plus élevée pour les propriétaires d'une résidence principale, alors que les ménages qui ne possèdent pas de résidence principale ne sont pas concernés par cet impôt.

5.3.3.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

Effets de répartition régionaux

D'un point de vue régional, le concept de la CER-N peut entraîner, par rapport à la version du Conseil des États et par rapport au statu quo, de légères répercussions dans le cadre de la péréquation financière nationale (RPT). Les revenus imposables (y compris la valeur locative des résidences secondaires) sont pertinents pour la RPT, contrairement à un impôt immobilier spécial.

Effets de répartition entre les différentes catégories d'utilisation du logement

Si l'association de l'impôt immobilier spécial et de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires est à peu près sans incidence sur les recettes fiscales, du moins à long terme, il ne devrait pas y avoir d'effets de répartition importants entre les propriétaires de résidences secondaires et les autres contribuables si l'on compare le droit en vigueur, la version du Conseil des États et le concept de la CER-N. Si la valeur locative des résidences secondaires est supprimée sans perception d'un impôt immobilier spécial, les propriétaires de résidences secondaires bénéficient d'un allègement fiscal par rapport aux autres contribuables.

Toutefois, si l'on considère le concept de la réforme **dans son ensemble**, des effets de répartition apparaissent automatiquement dans ce cas. Si en considérant l'ensemble de la réforme proposée, la comparaison par exemple entre la proposition de la CER-N et le statu quo ne faisait pas apparaître d'effets de répartition suite à une réforme globale sans incidence sur les recettes, le concept du Conseil des États favoriserait légèrement les propriétaires de logement. Cela est dû à ce que la version du Conseil des États est moins stricte en ce qui concerne la déduction des intérêts passifs, de sorte qu'il en résulterait une légère diminution des recettes par rapport au statu quo, et donc un avantage en faveur des propriétaires de logement.

Effets de répartition au sein de la population des propriétaires d'une résidence secondaire

Il est dans la nature d'un impôt réel que la situation personnelle du contribuable

(endettement, situation familiale, etc.) ne soit pas prise en compte. En ce qui concerne les effets de répartition au sein de la population des propriétaires d'une résidence secondaire, le rapport entre la valeur de l'immeuble prise en compte et le revenu imposable, respectivement le reste de la fortune, est donc déterminant. Il est toutefois probable qu'il existe une forte corrélation, de sorte qu'il ne devrait pas y avoir de distorsions notables entre les propriétaires de résidences secondaires.

Au sein de cette population, ceux qui ont des emprunts élevés seront moins bien lotis en cas de perception de l'impôt immobilier spécial assortie de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires qu'en cas de maintien du statu quo ou de mise en œuvre de la version du Conseil des États, car les intérêts de la dette hypothécaire sur la résidence secondaire ne peuvent en principe plus être déduits. Ces derniers devront être compensés par des revenus imposables provenant d'autres actifs, il ne sera plus possible de les faire valoir. Il faut toutefois garder à l'esprit que les personnes fortunées, en particulier, pourront s'adapter aux changements de structures.

5.3.4 Parc de résidences secondaires et types d'utilisation

5.3.4.1 Impôt immobilier spécial

Considéré isolément, il augmente la charge fiscale des propriétaires de résidences secondaires et réduit la demande de résidences secondaires. Étant donné qu'il s'agit de biens immeubles, une capitalisation devrait se produire, ce qui devrait faire baisser les prix des résidences secondaires.

5.3.4.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

Faible impact sur le parc des résidences secondaires en l'absence d'incidence sur les recettes

Si l'association de l'impôt immobilier spécial avec la suppression de la valeur locative des résidences secondaires n'a pas d'incidence sur les recettes fiscales, du moins à long terme, il ne devrait pas y avoir de fortes incitations à la construction de logements. Dans ce cas, il ne faut s'attendre ni à un effet d'attraction ni à un abandon des résidences secondaires (par exemple par la transformation en résidence principale).

Pour les propriétaires de résidences secondaires ayant des emprunts élevés, par rapport au droit en vigueur et, dans une moindre mesure, par rapport à la version du Conseil des États, la perception de l'impôt immobilier spécial assortie de la suppression de la valeur locative des résidences secondaires renforce les incitations:

- à amortir l'hypothèque et réduire l'endettement; ou
- à vendre le bien immobilier à un acquéreur qui a potentiellement davantage de fonds propres; ou
- à continuer à s'assurer la déductibilité des intérêts passifs en louant désormais davantage l'immeuble à usage personnel de manière temporaire. Dans ce cas,

l'impôt immobilier spécial aurait un certain effet incitatif, car il permettrait de lutter contre le phénomène des «lits froids».

Intensité d'utilisation de la résidence secondaire

Indépendamment du degré d'endettement des propriétaires de résidences secondaires, l'orientation du projet permet de lutter contre le phénomène des «lits froids». Si la résidence secondaire est louée principalement à des fins touristiques, l'impôt immobilier spécial n'est pas dû. Parallèlement, aucune valeur locative n'est due pour la période pendant laquelle le bien immobilier est utilisé par son propriétaire. Cette nouveauté peut donc inciter à ne pas laisser la maison ou l'appartement de vacances inutilisé la majeure partie de l'année. C'est la conception concrète par la collectivité concernée qui est déterminante.

En revanche, si le statu quo est maintenu, si la valeur locative des résidences secondaires est supprimée sans perception de l'impôt immobilier spécial ou si la réforme de l'imposition de la valeur locative est mise en œuvre conformément à la version du Conseil des États, aucun effet incitatif de ce type en faveur d'une utilisation accrue de la résidence secondaire ne devrait se produire.

5.3.5 Incitation à l'endettement

5.3.5.1 Impôt immobilier spécial

Considérée de manière isolée, la charge fiscale liée à l'impôt immobilier spécial entraîne une réduction du revenu disponible et, partant, une diminution de la capacité de remboursement de la dette.

5.3.5.2 Lien avec l'imposition de la valeur locative des résidences secondaires

La réduction de l'endettement brut est plus probable que la réduction de l'endettement net

Si, en contrepartie de l'introduction de l'impôt immobilier spécial, la valeur locative des résidences secondaires est supprimée, ce dernier réduira les incitations à l'endettement. Cela s'explique par le fait que, dans le droit en vigueur, les intérêts débiteurs sont déductibles. En revanche, un changement complet de système assorti de l'introduction de l'impôt immobilier spécial a pour effet de limiter la déduction des intérêts passifs, notamment parce que la suppression de la valeur locative de la résidence secondaire entraîne la disparition du rendement imposable de la fortune.

Il faut toutefois partir du principe que les propriétaires de biens immobiliers secondaires sont pour la plupart des personnes disposant d'un revenu et d'une fortune élevés, de sorte qu'il faut moins s'attendre à une réduction de l'endettement net que de l'endettement brut. Par conséquent, l'impact sur la stabilité du système financier dans ce domaine serait faible, car la population critique des ménages dits «seuil» devrait être nettement sous-représentée dans cette population plutôt fortunée. Par rapport au statu quo et à la version du Conseil des États, les effets devraient donc être plutôt faibles et atteindre davantage une réduction de l'endettement brut.

6 Aspects juridiques

En vertu du principe fédéraliste (art. 3 Cst., Souveraineté des cantons), la Cst. définit les impôts que la Confédération est habilitée à percevoir et les principes applicables à cet égard. Si la Constitution fédérale ne couvre pas un domaine, les cantons peuvent édicter des règles. La perception d'impôts immobiliers relève par exemple de la souveraineté des cantons, ce dont douze d'entre eux ont fait usage en l'état actuel des choses. Les cantons doivent toutefois respecter les principes de l'universalité et de l'égalité de traitement de l'imposition ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Le présent projet propose un nouvel article constitutionnel qui permet la perception de l'impôt immobilier spécial sur les résidences secondaires principalement occupées par leur propriétaire par les cantons et, en cas de délégation de compétence correspondante, par les communes (souveraineté fiscale dérivée), en habilitant les cantons à déroger aux principes de l'art. 127, al. 2, Cst.

Le taux d'imposition lié à l'impôt immobilier spécial ne peut pas être fixé de façon arbitraire par les cantons. Les droits fondamentaux inscrits dans la Constitution fixent des limites eu égard au respect d'un taux d'imposition conforme à la Constitution. La garantie de la propriété est centrale à cet égard. Elle est explicitement inscrite dans la liste des droits fondamentaux de la Constitution fédérale (art. 26 Cst.). Une collectivité publique agit par exemple de manière contraire à la Constitution lorsqu'elle prive progressivement le contribuable de sa fortune privée ou de certaines catégories de sa fortune en l'imposant de manière excessive. L'accumulation de différents impôts et taxes, que l'individu ne peut payer qu'en se défaisant peu à peu de son patrimoine, peut également conduire au même résultat¹⁶.

Jusqu'à présent, le Tribunal fédéral a renoncé à faire dépendre la limite entre une charge fiscale admissible et un acte de caractère confiscatoire d'un taux d'imposition chiffrable, car d'autres critères doivent également être pris en compte, comme par exemple la base de calcul, le cumul avec d'autres taxes ou la possibilité de répercuter un impôt¹⁷.

En résumé, la plus haute instance judiciaire retient qu'il n'est pas possible de répondre de manière générale à la question de savoir où se situent les limites entre une charge fiscale admissible et un acte de caractère confiscatoire¹⁸.

La garantie de la propriété doit donc être prise en compte lors de la fixation du plafond de l'impôt immobilier spécial. Il n'existe toutefois pas de limite clairement définissable. L'ensemble des circonstances est déterminant. La pratique fait preuve de retenue dans l'hypothèse d'une imposition confiscatoire¹⁹. La création de

¹⁶ St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, édité par Bernhard Ehrenzeller et al., art. 26, 4^e édition, Saint-Gall, 2023.

¹⁷ St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, édité par Bernhard Waldmann et al., art. 26, 1^{re} édition, Bâle 2015.

¹⁸ ATF 106 Ia 342, consid. 6a

¹⁹ Fabian Mösching: Massnahmen zur Beschränkung von Zweitwohnungen, thèse, Berne 2014, p. 104.

l'art. 127, al. 2^{bis}, Cst. permet au législateur fédéral de définir des limites, comme il l'a déjà fait pour la redevance hydraulique cantonale²⁰.

Enfin, la possibilité de percevoir l'impôt immobilier spécial est soumise à la réserve que la valeur locative des résidences secondaires ne soit pas imposée sur le plan fédéral ni cantonal²¹.

²⁰ Voir ch. 4.1 supra.

²¹ Voir ch. 4.1 supra.