



Michael Beusch

Dr. en droit, Avocat, juge auprès du futur Tribunal administratif fédéral et membre suppléant du Tribunal administratif du Canton de Zurich (VGr ZH), chargé de cours de droit public et de droit fiscal à l'Université de Zurich



Martin Steiner

Dr. en droit, Avocat, partenaire auprès de Tappolet & Partner, membre de la Commission de recours III en matière d'impôts (StRK III) du Canton de Zurich, www.tappolet-partner.ch

La détermination du gain réalisé sur des biens immobiliers issus du patrimoine privé

Examen des questions liées à son imposition en cas de donation, d'avancement d'hoirie et de succession

Exposé introductif tenu lors d'un colloque organisé dans le cadre du séminaire de l'Institut de droit fiscal suisse et international («Institut für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht»; «ISIS»), des 11/12 septembre 2006, consacré aux problèmes actuels de l'imposition des immeubles, en particulier des gains et des revenus fonciers.

1 Remarques préliminaires

Le présent article traitant de la détermination du gain réalisé sur des biens immobiliers issus du patrimoine privé ainsi que de son imposition en cas de donation, d'avancement d'hoirie et de succession, nous renonçons ci-après à des explications sur le système dit «dualiste» (saint-gallois)¹. En effet, tous les cantons im-

posent les gains immobiliers issus de la fortune privée au moyen de l'impôt sur les gains immobiliers.

Conformément au titre, nous procéderons toujours, sans autre discussion, de ce que les immeubles émanent effectivement du patrimoine privé, sans toutefois étudier les questions afférentes de délimitation et d'attribution². Pour ce qui est de celles liées à l'impôt sur le gain immobilier, nous présumerons l'existence d'une mutation donnant lieu à un tel impôt.

Suivant la conception d'un exposé introductif (écrit), nous nous limiterons à une vue d'ensemble générale de la thématique³. Il est notamment renoncé à un «appareil scientifique» proprement dit et ce n'est qu'à titre exceptionnel qu'il est fait directement référence à la jurisprudence ou à la littérature.

2 Nature impérative de la perception d'un impôt cantonal sur les gains immobiliers

En conformité avec les principes applicables au niveau du droit fédéral, seuls sont imposés les gains du patrimoine privé de personnes physiques résultant d'immeubles, ce qui a lieu au moyen d'un impôt obligatoire, cantonal ou communal, sur les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole⁴. En revanche, les gains émanant de l'aliénation d'immeubles du patrimoine privé ne sont pas imposés au niveau de la Confédération. Par principe, les pertes immobilières de nature privée ne peuvent être prises en considération; demeurent toutefois réservés les régimes cantonaux,

selon lesquels – lors d'une aliénation d'immeubles issus de la fortune privée – certaines pertes, notamment aussi celles découlant d'aliénations partielles, sont déductibles dans le cadre des impôts cantonaux⁵.

L'imposition de gains immobiliers suppose une plus-value et sa réalisation par le biais de l'aliénation d'un bien-fonds. L'impôt sur les gains immobiliers est ainsi un impôt direct sur une partie du revenu.

Pour mémoire, il convient de mentionner que les produits immobiliers sont soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu aussi bien au niveau fédéral qu'à celui des cantons⁶.

3 Notion du gain

Sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles de la fortune privée, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses accroissant la valeur et autres coûts à porter en compte)⁷. L'objet de l'impôt n'est donc pas l'augmentation de valeur non réalisée en l'espace de certaines périodes (gain sur l'état de la fortune), mais uniquement la plus-value apparaissant au moment de la vente de l'immeuble qui n'est pas à attribuer à un accroissement de la substance dudit immeuble⁸. L'impôt sur les gains immobiliers doit donc toucher l'accroissement de valeur généré par des influences extérieures (conditions du marché), sans intervention du propriétaire, au moment de sa réalisation.

4 Produit

Pour la détermination du produit, c'est le moment de la mutation qui est décisif. Cependant, la LHID ne définit pas le produit. Habituellement – et tel est également le cas dans le Canton de Zurich – on entend par produit, pour tous les types de mutations, le prix de vente, incluant aussi toutes les autres prestations de l'acquéreur qui représentent une conséquence de causalité naturelle et adéquate de la mutation portant sur l'immeuble.

L'autorité fiscale doit prouver le produit, ainsi que les éventuelles autres prestations de l'acquéreur qui y sont contenues, en tant que faits fondant une imposition ou une augmentation de l'impôt.

4.1 Le prix de vente constaté par acte authentique

En règle générale, le prix de vente constaté par acte authentique constitue le produit déterminant au plan de l'impôt foncier. A cet égard, il y a lieu d'admettre que le prix constaté par acte authentique représente également le prix de vente effectif⁹. Cependant, lorsqu'un tel prix fait défaut ou que le prix convenu ne revêt pas d'importance au sens d'un acte juridique pour l'aliénation de l'immeuble – par exemple, si le prix de vente est simulé du point de vue du droit civil¹⁰ – il convient de se fonder non pas sur le prix de vente, mais en guise de valeur de substitution sur la valeur vénale actuelle au jour de la vente immobilière¹¹, soit sur la valeur dont il est à présumer qu'elle aurait pu être réalisée en cas d'aliénation de l'immeuble dans les relations commerciales habituelles. Selon la jurisprudence, il faut présumer que l'importance au sens d'un acte juridique fait défaut au prix de vente convenu lorsqu'il est notablement inférieur à la valeur vénale actuelle. Tel est le cas si la différence entre la valeur vénale estimée et le prix de vente contractuel représente plus de 25%¹².

4.2 Dérogations du prix de vente constaté par acte authentique

Il existe des dérogations, vers le haut et vers le bas, au principe d'après lequel le prix de vente constaté par acte authentique représente le prix d'acquisition déterminant au plan de l'impôt foncier. Pour fixer le prix d'acquisition déterminant, il y a donc lieu de tenir compte, outre du prix de vente constaté par acte authentique, de toutes les autres stipulations des parties. Sont prises en considération toutes les prestations de l'acquéreur pour fixer le produit qui se trouvent dans un rapport de causalité avec la mutation, car elles doivent être qualifiées de contre-prestation pour le transfert de l'immeuble. Inversement, il convient d'exclure du prix d'acquisition tout ce qui n'est pas en relation de causalité avec l'aliénation de l'immeuble.

4.2.1 Circonstances entraînant une augmentation

D'autres prestations liées au prix de vente sont toutes celles effectuées par l'acquéreur et se trouvant dans un rapport de causalité avec la mutation, lesquelles ont été fournies par celui-ci pour l'acquisition de l'immeuble soit à l'aliénateur à titre personnel, soit à son compte à un tiers (par exemple, l'octroi d'une rente ou du droit à une part de bénéfice, le versement d'indemnités spéciales, des prestations de travail fournies ou promises, des droits de jouissance accordés, etc.)¹³.

La prise en charge de l'impôt sur le gain immobilier par l'acquéreur représente aussi une autre prestation liée au prix de vente, car le vendeur est ainsi libéré de son obligation légale de fournir une prestation¹⁴. Pour la détermination du produit effectivement réalisé dans de tels cas, il existe deux modes de calcul distincts, à savoir la méthode d'approximation et le calcul par formule.

Selon la pratique zurichoise, les avances non productives d'intérêts payées sur le prix de l'immeuble (ou d'une partie de celui-ci) avant le transfert de propriété sont également considérées comme autres prestations si l'aliénateur garde l'entière prérogative de jouissance de l'immeuble. L'intérêt servi sur l'avance pour la période entre le moment du paiement et le passage de la jouissance de l'immeuble à l'acquéreur est porté en compte au prix de vente. Le taux d'intérêt applicable se détermine, à cet égard, d'après la moyenne habituelle du niveau de l'intérêt (en général 4,5%)¹⁵.

Selon la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral en matière d'impôt sur les gains immobiliers, les cas d'addition, en l'absence d'identité entre vendeur et fournisseur de l'ouvrage, ne nécessitent plus d'évocation¹⁶.

4.2.2 Circonstances entraînant une réduction

De façon générale, il convient d'exclure du prix d'acquisition tout ce qui n'est pas en relation de causalité avec l'aliénation de l'immeuble.

Si le prix de vente constaté par acte authentique inclut des valeurs sans lien avec le bien-fonds (mobilier, goodwill, accessoires, etc.), celles-ci doivent être dissociées du calcul du prix d'acquisition. Cependant, il n'est pas pos-

sible, à cet égard, de se fonder exclusivement sur la qualification de droit civil. Ainsi, conformément à la pratique en matière d'impôt foncier, les clés, les volets, les réfrigérateurs, les étagères, les lave-linge, etc. sont également traités en tant que valeurs liées au bien-fonds, bien que du point de vue des droits réels ils ne constituent pas des parties intégrantes de ce dernier¹⁷.

Lors d'une aliénation par expropriation, les dommages-intérêts versés à l'aliénateur outre la rémunération de la valeur vénale de l'immeuble ne représentent pas, d'après la doctrine dominante, une contre-valeur du droit exproprié. Partant, seule la rémunération de la valeur vénale de l'immeuble est déterminante comme produit pour l'impôt sur le gain immobilier. A tout le moins dans le Canton de Zurich, le supplément dit de la «nature involontaire», de 20% au plus, qui revient à l'exproprié en vertu de la loi zurichoise sur la cession de droits privés, ne fait non plus partie du produit.

Le report de l'obligation de payer au-delà de la date du transfert du droit de propriété et de la jouissance mène aussi à une réduction du prix d'acquisition. Tel est le cas si l'acquéreur obtient la propriété (ou la jouissance) de l'immeuble avec la mutation, sans devoir verser immédiatement le prix de vente.

Une réduction du prix d'acquisition intervient également lors de l'achat à crédit si l'acheteur était insolvable déjà au moment de la conclusion du contrat. En revanche, lorsque le vendeur reçoit le prix de vente sous la forme de droits patrimoniaux autres que de l'argent (créances, papiers-valeurs, choses ou cédulas hypothécaires), seule la valeur réelle de ces éléments patrimoniaux reçus en lieu et place du versement peut être considérée comme produit si le vendeur s'est déclaré prêt, déjà au moment de la conclusion du contrat, à recevoir le moyen de paiement de moindre valeur.

5 Dépenses d'investissement

Vu que le gain imposable est calculé sur la base de la différence entre le produit et les dépenses d'investissement, il convient de déterminer ces dernières. Elles se composent du prix d'acquisition versé lors de la dernière

mutation déclenchant un assujettissement à l'impôt ainsi que des dépenses imputables encourues depuis cette date¹⁸. Elles représentent donc ce que l'aliénateur lui-même (ou aussi les possesseurs antérieurs en cas d'états de faits intermédiaires donnant lieu à un report) ont investi dans l'immeuble.

Sont imputables les dépenses qui mènent à une amélioration durable de l'immeuble.

Vu que les dépenses d'investissement sont des faits entraînant une réduction de l'impôt, elles doivent être établies par le contribuable, en produisant une description étayée et en obtenant ou en désignant à tout le moins avec précision les moyens de preuve indiquant l'exactitude de l'état de fait présenté. Au cas où il est impossible au contribuable d'y procéder ou de l'exiger raisonnablement de lui, il est également possible d'effectuer des estimations si les bases à cet effet sont suffisantes¹⁹. Habituellement, pour prouver en bonne et due forme des dépenses, il est nécessaire de produire des factures quittancées ou d'autres justificatifs de paiement. Une facture seule est insuffisante! Cette obligation de présenter des preuves, appliquée en soi strictement, suppose que le propriétaire foncier conserve toutes les pièces revêtant de l'importance, et ce – dans le Canton de Zurich – pendant 20 ans (au moins)²⁰.

5.1 Point de départ: le prix d'acquisition de l'époque ou la valeur de substitution

5.1.1 Prix d'acquisition

En règle générale, le produit et le prix d'acquisition sont identiques en matière d'impôt sur le gain immobilier. Le prix d'acquisition de l'époque représente dès lors l'ensemble des prestations ayant une valeur patrimoniale, que l'aliénateur actuel a fournies, au moment de son achat de l'immeuble, au vendeur de l'époque. Ainsi, ce n'est pas par hasard que le § 220, al. 1^{er}, de la loi zurichoise sur les impôts (StG ZH) décrit le prix d'acquisition à l'instar du produit, à savoir comme le prix de vente avec toutes les autres prestations de l'acquéreur²¹.

5.1.2 Valeur de substitution

Généralement, une valeur de substitution est appliquée dans deux circonstances: d'une part

lorsqu'il manque, par exemple, une convention sur le prix ou que celle-ci ne revêt pas d'importance au sens d'un acte juridique. Il est alors impossible de définir avec fiabilité le prix d'acquisition déterminant de l'époque et il faut avoir recours, pour ce calcul, à la valeur vénale à cette date²².

D'autre part, en cas de possession de longue durée – pendant plus de 20 ans dans le cas du Canton de Zurich – l'aliénateur peut exiger, en règle générale, la prise en considération de la valeur vénale applicable 20 ans auparavant, à la place du prix d'acquisition initial²³. Le motif pour lequel le contribuable peut faire porter en compte cette valeur vénale estimée en tant que valeur de substitution au lieu du prix d'acquisition effectif réside dans le fait qu'après une durée supérieure à 20 ans il est souvent difficile de constater le prix d'acquisition réel payé à l'époque. Le recours à la valeur vénale applicable il y a 20 ans en lieu et place de la valeur d'investissement effective mène en général, outre à une simplification procédurale, à un allègement de la charge fiscale. Dans la mesure où la loi ne prescrit pas exclusivement une optique forfaitaire, il est dès lors loisible au contribuable de faire valoir le prix d'acquisition effectif de l'époque (et les dépenses d'investissement prises en charge depuis cette date).

Même si le contribuable a acquis l'immeuble dans le cadre d'une procédure de réalisation forcée et qu'il a subi une perte en tant que créancier gagiste ou garant gagiste, il a le droit de déduire, en tant que prix d'acquisition, la valeur vénale au moment de l'acquisition²⁴.

Pour ce qui est de la détermination de la valeur vénale, celle-ci se révèle, au fond, relativement simple: elle doit être fixée en relation avec le cas d'espèce selon des principes objectifs, et correspond au prix dont il est à présumer qu'il aurait pu être réalisé en cas d'aliénation de l'immeuble dans les relations commerciales habituelles, sans contrainte, sur le marché libre au lieu de situation de la chose au jour de référence de l'évaluation, comme résultat du jeu de l'offre et de la demande²⁵.

Néanmoins, il n'est pas rare que des difficultés de nature pratique apparaissent parce que la valeur vénale doit être déterminée sur la base d'estimations. A cet égard, on dispose de diverses méthodes dont la description irait bien au-

dès de cet exposé introductif. Toujours est-il qu'il y a lieu de mentionner que l'estimation doit se faire d'après des principes d'évaluation reconnus, la méthode comparative pouvant être désignée en principe de méthode principale et les autres méthodes en général d'outils auxiliaires²⁶.

Concernant les diverses méthodes et les spécificités dans la fixation de la valeur vénale d'immeubles bâtis ou non bâtis, ainsi que le déroulement de la procédure, il convient de se référer aux explications détaillées données par Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N. 137 ss.

5.2 Complément: Dépenses imputables encourues dans le passé

Il n'est pas possible de déduire toutes les dépenses pour l'immeuble aliéné, mais uniquement celles encourues pendant la durée déterminante de la possession et énumérées exhaustivement par la loi cantonale respective²⁷. La LHID ne pose pas de conditions préliminaires à cet égard. Toutefois, il est possible, en règle générale, de demander qu'il existe un rapport objectif entre les frais imputables et l'immeuble aliéné.

Sont fondamentalement des dépenses les prestations fournies envers des tiers, dans certaines circonstances également les prestations fournies soi-même, le montant effectivement payé pouvant en principe être porté en compte (principe de la prise en compte des coûts effectifs)²⁸.

Dans certaines circonstances étroitement définies, il est aussi possible de porter en compte, à titre exceptionnel, des dépenses (de construction) faites avant l'acquisition, mais dans sa perspective. Une limitation dans le temps ne peut être définie de façon abstraite²⁹.

Dans le cadre des aliénations d'immeubles du patrimoine privé – qui nous intéressent spécifiquement dans le présent contexte – des discussions surviennent principalement en rapport avec l'imputabilité des provisions de courtage et la délimitation entre les dépenses imputables accroissant la valeur, qui réduisent le gain immobilier imposable, et celles préservant la valeur, qui ne diminuent pas le gain, soit les dépenses dites «d'entretien», qui peuvent être portées en compte pour l'impôt ordinaire sur le revenu.

5.2.1 Provisions de courtage

Les provisions de courtage ne sont imputables que s'il est prouvé qu'un contrat de vente immobilière est conclu avec un tiers sur la base d'un contrat de courtage de droit civil valable et que le salaire du courtier est effectivement payé. Dans la vente d'immeubles privés, il ne peut cependant être porté en compte que la provision de courtage usuelle de deux pour

cent, ou de trois pour cent au plus lorsque la vente de l'objet se révèle difficile.

5.2.2 Délimitation entre dépenses accroissant la valeur et dépenses préservant la valeur

5.2.2.1 Dépenses accroissant la valeur

Sont réputées dépenses accroissant la valeur toutes les dépenses effectuées dans la période déterminante et propres à générer pour l'immeuble une amélioration factuelle ou juridique durable au moment de la prestation.

Comme nous l'avons mentionné, il convient de délimiter par rapport aux dépenses accroissant la valeur celles qui ne sont faites qu'en vue d'une préservation de la valeur, ce qui n'est souvent pas simple lors de transformations de bâtiments existants. La question de savoir si un accroissement de la valeur est effectivement intervenu doit être examinée de façon «technique objective» dans la perspective d'un participant hypothétique au marché.

Est controversée la question de savoir si les dépenses accroissant la valeur sont également déductibles si, au moment de l'aliénation de l'immeuble, l'augmentation de la valeur n'existe plus ou n'existe plus intégralement. La règle – selon laquelle, lors du calcul du gain, ce n'est pas la valeur de l'amélioration substantielle survenue qui est déductible, mais le montant réellement dépensé – est en principe reconnue et ne pose pas de problèmes. Par conséquent, même si un investissement effectué subit jusqu'à l'aliénation de l'immeuble une dépréciation, il devrait être possible de déduire l'ensemble des dépenses faites à cet effet. Ne devient controversée que la question de la déductibilité des investissements qui n'existent plus au moment de l'aliénation.

Dans le Canton de Zurich, les aspects économiques subjectifs n'étaient pas déterminants, à la différence d'autres cantons et de l'impôt fédéral direct. Comme par le passé, il ne joue aucun rôle que les dépenses représentent, pour l'aliénateur, une plus-value dans l'optique économique lorsque la valeur du bien-fonds n'en subit aucun changement. Inversement, en raison d'un récent arrêt du Tribunal fédéral du 2 février 2005, on applique dans l'ensemble de la Suisse, pour des raisons d'harmonisation fiscale, la pratique Dumont à la mise en œuvre subséquente de dépenses d'entretien non effectuées³⁰. Dans ces cas, on procède à un complément par le biais d'une appréciation économique subjective.

Sont réputés dépenses accroissant la valeur, par exemple, la constitution d'une propriété par étages ou celle d'une servitude en faveur de l'immeuble, le rachat d'une servitude foncière renfermant une charge, des frais de construction (y compris les honoraires d'un entrepre-

neur général dans la mesure où la rémunération se rapporte aux prestations fournies en vue d'un accroissement de la valeur), des frais de raccordement et de démolition (lorsque celle-ci est effectuée en faveur d'une mesure en vue d'une plus-value). Les frais d'avocat sont considérés comme entraînant une plus-value s'ils doivent mener, par exemple, au rachat d'une servitude, mais non s'ils sont destinés au maintien de l'état juridique actuel, ces frais représentant des coûts d'entretien.

5.2.2.2 Dépenses préservant la valeur (frais d'entretien)

Les frais d'entretien sont des dépenses pour l'entretien courant et l'exploitation de l'immeuble dont l'objectif ne consiste pas à créer des valeurs nouvelles, mais à conserver les valeurs actuelles. Ils ne sont pas imputables lors du calcul des dépenses d'investissement et pour la détermination du bénéfice pour l'impôt sur le gain immobilier.

Néanmoins, il est tenu compte des frais d'entretien au plan du droit fiscal, car ils peuvent être invoqués pour l'impôt sur le revenu en tant que frais d'acquisition³¹ dans la mesure où ils ont un rapport direct avec la valeur locative imposable³². Il en va ainsi aussi bien de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonaux³³.

Dans le cas de biens-fonds du patrimoine privé, les frais d'entretien (notamment les dépenses pour les réparations et les rénovations qui ne représentent pas des dépenses accroissant la valeur), les primes d'assurance et les frais de l'administration par des tiers peuvent être déduits des revenus imposables. En revanche, ne sont pas déductibles les autres coûts et dépenses, en particulier ceux pour l'acquisition, la création ou la plus-value d'objets patrimoniaux. Selon le droit applicable, les frais d'entretien effectivement encourus sont déductibles sans restrictions, à moins qu'il ne s'agisse d'une constellation³⁴ tombant sous la pratique Dumont³⁵. Il existe en outre la possibilité d'opter pour le forfait d'entretien même en cas d'entretien non réalisé³⁶.

Il convient dès lors de délimiter les frais d'entretien déductibles d'abord par rapport aux dépenses accroissant la valeur. Si des travaux améliorent un bien-fonds au-delà de son état au moment de l'entrée en possession, les dépenses qui y sont liées augmentent la valeur d'investissement et ne sont plus déductibles. Par contre, il y a lieu d'en tenir compte en tant que dépenses d'investissement dans le calcul de l'impôt sur le gain immobilier. Cependant, pour les investissements servant aux économies d'énergie et à la protection de l'environnement, le Département fédéral des finances peut, en collaboration avec les cantons, assimiler les dépenses en vue d'un accroissement de

la valeur aux frais d'entretien et permettre une déduction. Ce principe se trouve aussi bien dans la LHID que dans l'impôt fédéral direct³⁷. Toutefois, la déductibilité est limitée dans le cadre de l'entretien peu après l'acquisition lorsque des travaux de mise en état ont lieu consécutivement à l'acquisition d'un bien-fonds négligé par son aliénaire³⁸.

Il est évident que la même dépense ne peut être invoquée et mise en compte deux fois, dans le sens d'une réduction, en tant que dépense d'entretien pour l'impôt sur le revenu et (ultérieurement) en tant que dépense accroissant la valeur pour l'impôt sur les gains immobiliers³⁹. Il en va également ainsi lorsque la loi cantonale afférente sur les impôts ne contient pas de disposition expresse à ce propos⁴⁰.

5.2.2.3 Le cas spécial de la pratique Dumont

La pratique Dumont a été développée par le Tribunal fédéral en 1973 en ce qui concerne les frais d'entretien pour les biens-fonds nouvellement acquis⁴¹. Elle a pour objectif de ne pas placer dans une situation meilleure que l'acheteur d'un bien-fonds déjà rénové une personne acquérant, aux fins de rénovation, à un prix modique un bien-fonds mal entretenu⁴². La pratique Dumont s'applique aussi aux cantons qui s'y étaient refusés jusque là pour leurs impôts cantonaux et communaux⁴³.

S'il s'agit d'un bien-fonds négligé par l'ancien propriétaire, les dépenses auxquelles l'acquéreur doit procéder pour la mise en état aux cours des cinq premières années ne sont en principe pas déductibles en tant que frais d'entretien. A cet égard, le Tribunal fédéral procède de ce que l'immeuble, au moment du passage dans le patrimoine du contribuable, a une valeur déterminée tributaire de son état d'entretien. C'est pourquoi seules peuvent être déduites du revenu pendant les cinq premières années à compter de l'acquisition les dépenses nécessaires à l'élimination d'un dommage survenu depuis la date de l'acquisition.

Par contre, s'il s'agit d'un bien-fonds qui n'a pas été négligé, le nouveau propriétaire peut déduire de l'impôt de tels coûts encourus après l'acquisition, dans la mesure où ils sont assumés pour l'entretien normal périodique (et non pour la mise en œuvre subséquente de l'entretien non réalisé). Pour que les frais d'entretien de biens-fonds nouvellement acquis et non négligés soient déductibles, la jurisprudence récente du Tribunal fédéral exige la réalisation des quatre conditions cumulatives suivantes:

- 1 Il s'agit d'un entretien périodique, par opposition à la mise en œuvre subséquente d'un entretien non réalisé;
- 2 Les travaux entrepris ne mènent à aucune augmentation des produits résultant de baux ou de fermages;

- 3 Aucun changement d'exploitation n'a lieu;
- 4 L'état actuel du bien-fonds au plan contractuel ou de l'exploitation est préservé.

Il convient d'en distinguer le cas où le nouveau bailleur rénove le bien-fonds afin d'augmenter le produit du bail ou du fermage ou celui où un bien-fonds (servant aussi au propre usage) est transformé en tout ou en partie ou affecté à un nouvel usage. Dans cette étendue, les dépenses ne servent pas à maintenir le bien-fonds dans son état conforme au contrat ou à l'exploitation, mais visent à améliorer la source de revenu⁴⁴.

Le Tribunal fédéral fait une exception à la pratique Dumont dans le cas de travaux de mise en état consécutifs à l'acquisition d'un immeuble par succession. Ceux-ci sont considérés comme des frais d'entretien et peuvent être déduits par les héritiers du revenu brut dans la mesure où le défunt aurait également été légitimé à les déduire (conséquence de la succession universelle)⁴⁵.

Une initiative parlementaire datée du 4 octobre 2004 est en suspens, laquelle exige, sous le titre «Limitation de la pratique Dumont» (objet no. 04.457), une réduction du «délai Dumont» à deux ans ainsi qu'une délimitation claire et chiffrée des «dépenses négligées»⁴⁶. «L'article 32 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) doit être modifié par l'ajout, après la première phrase, d'un complément à la teneur de ce qui suit: Ne sont pas déductibles les frais d'entretien que le contribuable a dû consacrer, au cours des deux ans suivant l'acquisition, à la remise en état d'un immeuble manifestement négligé par son ancien propriétaire. Un immeuble est réputé avoir été manifestement négligé lorsque les travaux de remise en état s'élèvent, durant les deux premières années, à plus de 20 pour cent du prix d'acquisition. L'article 9 alinéa 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) doit ensuite être modifié à la teneur de ce qui suit (les actuels al. 3 et 4 devenant respectivement les al. 4 et 5): Le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien, les primes d'assurances relatives à ces immeubles et les frais d'administration par

des tiers. Ne sont pas déductibles les frais d'entretien que le contribuable a dû consacrer, au cours des deux ans suivant l'acquisition, à la remise en état d'un immeuble manifestement négligé par son ancien propriétaire. Un immeuble est réputé avoir été manifestement négligé lorsque les travaux de remise en état s'élèvent, durant les deux premières années, à plus de 20 pour cent du prix d'acquisition. En lieu et place des deuxième et troisième phrases, les cantons peuvent prévoir que la distinction entre travaux d'entretien préservant la valeur et travaux d'entretien accroissant la valeur repose systématiquement sur une analyse technique objective.»

6 Principe de la détermination séparée du gain – compensation des pertes

Le principe de la détermination séparée du gain s'applique en vertu de l'aménagement de l'impôt immobilier en tant qu'impôt réel. Ce qui est considéré, au plan du registre foncier, comme un bien-fonds constitue normalement, au plan de l'impôt foncier, aussi la base de l'imposition. Pour la détermination du gain, c'est donc, par principe, toujours et uniquement l'immeuble aliéné qui revêt de l'importance.

Le gain doit également être déterminé séparément lors de l'aliénation globale d'une pluralité d'immeubles acquis à des dates différentes ou d'une parcelle composée d'anciennes parcelles autonomes. On veut ainsi garantir que les diverses durées de possession concernant les immeubles et les parts sont prises en considération lors de l'établissement du seul impôt sur les gains immobiliers dû en raison de l'aliénation globale. Le gain d'ensemble découle de la somme des gains partiels ou des pertes partielles – calculés selon le principe de la détermination séparée – des divers immeubles. Le tarif de base résulte du gain total⁴⁷. L'impôt ainsi déterminé d'après le tarif de base est alors réparti uniquement en vue du calcul du supplément ou de la réduction d'impôt, et ce au prorata des gains partiels par rapport au gain total⁴⁸. Les éventuels suppléments ou réductions sont ensuite portés en compte sur les montants fiscaux partiels ainsi déterminés, en fonction de la durée de possession respective de l'immeuble partiel. La somme des montants partiels d'impôt en découlant constitue finalement l'impôt net dû sur le gain immobilier.

Selon les régimes cantonaux, il est alors possible, même dans le système moniste et donc lors d'une aliénation d'immeubles du patrimoine privé, de déduire certaines pertes, notamment aussi celles résultant d'aliénations partielles⁴⁹.

7 Principe des situations comparables (principe de congruence)

D'après le principe des situations comparables (principe de congruence), généralement applicable dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers, le produit et la valeur d'investissement doivent se rapporter au même immeuble en ce qui concerne l'étendue et le contenu. Avant de pouvoir fixer le gain, il faut par conséquent examiner si le bien-fonds a été modifié dans sa substance entre l'acquisition et l'aliénation. Si de telles modifications de substance de l'immeuble se présentent pendant la durée de propriété déterminante, il faut créer, par addition ou par soustraction, des conditions comparables lors de la détermination du gain. Une exception n'est licite que si la modification de l'immeuble aliéné n'a pas influé sur la formation du prix.

Un point de référence pour la comparaison est l'état de l'immeuble ayant constitué le fondement pour l'aménagement du prix de vente lors de l'aliénation déclenchant l'impôt sur le gain immobilier en question⁵⁰.

La modification de l'immeuble peut consister en une augmentation ou une diminution de la substance, celles-ci pouvant être de nature aussi bien factuelle que juridique.

7.1 Augmentation de la substance

Si une augmentation de la substance de nature factuelle ou juridique pendant la durée de possession repose sur des prestations du propriétaire foncier lui-même ou de tiers, des améliorations afférentes peuvent être portées en compte dans les dépenses d'investissement. Ainsi, une augmentation de la substance est de nature factuelle lorsque le propriétaire construit sur un terrain initialement non bâti, et de nature juridique lorsqu'une servitude foncière est accordée en faveur de l'immeuble du contribuable ou qu'une servitude grevant celui-ci est rachetée pendant la durée de possession (uniquement si la charge réelle existait déjà au moment de l'acquisition de l'immeuble ou il y a 20 ans).

L'augmentation de la substance peut également avoir lieu par un agrandissement de l'immeuble initial par le propriétaire foncier au moyen de l'acquisition de parcelles voisines et une aliénation ultérieure de l'ensemble de l'immeuble. Contrairement aux autres cas, il n'y a pas de mise en compte de la dépense; il convient de procéder suivant le principe de la détermination séparée du gain.

Les augmentations de substance reposant sur des phénomènes naturels ne sont pas touchées par l'impôt sur les gains immobiliers. Cependant, à défaut de base juridique, elles ne sont pas portées en compte dans les dépenses

d'investissement en tant que dépenses accroissant la valeur, mais décomptées du produit⁵¹.

7.2 Diminution de la substance

En cas de diminution factuelle (ou juridique) de la substance par le comportement humain du propriétaire foncier ou d'un tiers ou par un phénomène naturel, il est tenu compte de cette détérioration par une déduction du prix d'acquisition que l'aliénateur actuel avait payé à l'époque.

Une diminution de la substance peut avoir lieu par l'aliénation de parts de l'immeuble ou par une détérioration de fait ou de droit de ce dernier sans aliénation. L'aliénation représente, dans toutes les circonstances, un propre état de fait imposable, tandis que la détérioration juridique ne peut être considérée comme un état de fait fiscal que si elle est liée à une charge à titre onéreux de l'immeuble par le biais d'une servitude de droit privé ou d'une restriction de droit public à la propriété ayant pour conséquence une limitation durable et essentielle de l'exploitation ou de l'aliénation.

En revanche, la détérioration de fait de l'immeuble (exploitation d'éléments minéraux dans le sol, démolition d'un bâtiment, abandon, etc.) ne déclenche aucun assujettissement à l'impôt foncier. La correction nécessaire a lieu, dans ce cas, à l'instar des détériorations juridiques qui ne déclenchent pas d'impôt sur le gain immobilier, par l'intermédiaire du prix d'acquisition. En cas d'aliénation de l'immeuble, le gain est déterminé en déduisant du prix d'acquisition la valeur correspondant à la détérioration effective.

Si, au moment de l'acquisition (ou il y a 20 ans), un immeuble comportait un bâtiment entre-temps incendié ou démoli et que le bâtiment a été reconstruit pendant la durée de possession déterminante, il ne peut être pris en considération, en tant que valeur d'investissement, que la valeur du terrain et la nouvelle construction comme dépense accroissant la valeur. Il n'y a pas lieu de tenir compte de la valeur du bâtiment incendié ou démoli lors de la fixation du gain immobilier.

8 Donation, avancement d'hoirie et succession

8.1 Report de l'imposition

Les motifs de report de l'imposition ont pour conséquence que l'assujettissement objectif à l'impôt n'est pas déclenché en tant que tel, à défaut de mutation, et qu'aucun impôt n'est donc perçu⁵². Les conditions juridiques de l'harmonisation sont exhaustives⁵³. L'imposition est différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'héritité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie et donation.

A cet égard, l'impôt sur le gain immobilier n'est différé que jusqu'à la prochaine aliénation déclenchant l'impôt. Le gain résultant jusqu'à la mutation n'est donc pas encore imposé au moment du changement de propriété. Cela signifie que l'aliénateur ne doit pas acquitter d'impôt sur le gain immobilier. La plus-value «imméritée» sur l'immeuble qui en résulte pour lui doit cependant être déclarée par l'acquéreur si celui-ci aliène à son tour l'immeuble (mutation imposable). La conséquence pour l'acquéreur en est que lors de la détermination du gain et du calcul de l'impôt on ne se base pas sur la mutation lors de laquelle il a lui-même acquis l'immeuble, mais sur la mutation antérieure. En d'autres termes, la mutation privilégiée est traitée, dans ce sens, dans l'optique des règles applicables à l'impôt sur les gains immobiliers, comme si elle ne s'était pas produite. Le nouveau propriétaire foncier marche sur les traces de son prédécesseur en droit et assume le gain accumulé pendant la durée de sa possession ainsi que la charge fiscale latente, mais aussi à tout le moins la durée de possession qui, à partir d'une certaine étendue, mène presque partout à une réduction proportionnelle de l'impôt ordinaire dû sur le gain immobilier.

8.2 Succession

La notion de succession regroupe trois états de faits distincts: la dévolution d'héritité, le partage successoral et le legs. Dans la mesure où ceux-ci se réalisent à titre entièrement gratuit, leur mention est en partie de nature purement

déclaratoire, car ces changements de propriété à titre non onéreux n'entraînent aucune réalisation de gain. Les transferts de propriété à titre gratuit ne représentent ni des aliénations, ni des mutations revêtant une importance au plan fiscal. Ils ne peuvent donc déclencher un impôt sur le gain immobilier susceptible d'être différé. Cependant, en relation avec le partage successoral, des transferts d'immeubles ont lieu, à tout le moins partiellement, à titre onéreux. La mention est constitutive uniquement parce que les cantons ne peuvent tenir compte de ces mutations pour le calcul postérieur de l'impôt sur le gain immobilier lors d'une aliénation ultérieure.

8.2.1 Dévolution d'hérédité

Dans le cas normal, la succession déclenche deux transferts de propriété. La propriété de la succession, donc aussi celle touchant les immeubles qui en font partie, passe d'abord aux héritiers. Ceux-ci acquièrent la propriété foncière commune⁵⁴. Une inscription au registre foncier n'est pas encore nécessaire à ce stade, mais seulement lorsque les héritiers souhaiteront disposer de l'immeuble⁵⁵.

Le deuxième transfert de propriété a lieu avec le partage successoral. Ce n'est qu'à ce moment que les divers immeubles passent aux héritiers respectifs.

8.2.2 Partage successoral

Est réputée partage successoral toute dissolution d'un rapport de propriété commune trouvant son origine dans la dévolution d'hérédité. En règle générale, l'hoirie parvient à son terme par le partage successoral. Les divers immeubles que celle-ci a acquis en main commune avec le décès du testateur⁵⁶ sont transférés dans la propriété exclusive des différents héritiers.

Même si un immeuble passe de l'hoirie à un héritier déterminé sur la base d'un partage successoral purement partiel, il en résulte un report de l'impôt.

Il n'est pas rare que des discussions surgissent sur la question de savoir quand l'hoirie est dissoute en tant que communauté de liquidation et se voit convertie en une autre forme de communauté en raison de la modification de son but. Une telle transformation a pour consé-

quence que la dissolution de cette nouvelle communauté n'est alors plus privilégiée, au plan de l'impôt foncier, en tant que partage successoral⁵⁷.

8.2.3 Legs

Avec le legs, qui représente une disposition pour cause de mort, le testateur attribue au légataire un avantage patrimonial à titre gratuit sans l'instituer héritier⁵⁸. Avec le décès du testateur, la personne gratifiée n'acquiert donc pas directement la propriété de l'immeuble qui lui est attribué, mais uniquement une action personnelle pour le transfert dudit immeuble à l'encontre des débiteurs du legs⁵⁹. Un nouveau report de l'impôt a lieu lors du transfert de l'immeuble de la communauté des héritiers au légataire (comme lors du passage de l'immeuble du testateur aux héritiers).

8.3 Avancement d'hoirie

Sont considérés comme avancements d'hoirie tous les actes juridiques auxquels procède l'aliénateur eu égard à l'acquéreur en tant que candidat à la succession suffisamment certain et dans le cadre desquels il renonce en tout ou en partie à une rémunération. Les héritiers réservataires ou institués par pacte successoral sont à entendre comme des candidats suffisamment sûrs. Par contre, il ne peut être procédé d'un avancement d'hoirie lorsque l'aliénation à un tel candidat a lieu contre des prestations qui seraient également demandées d'un tiers quelconque.

Les mutations immobilières en relation avec un avancement d'hoirie entraînent, pour l'impôt sur le gain immobilier, un report de l'impôt. Si l'avancement d'hoirie a lieu en main commune à plusieurs candidats à la succession formant une société simple, la dissolution de cette société est autant privilégiée au plan fiscal que la dissolution d'une communauté héréditaire⁶⁰. Le privilège accordé à l'avancement d'hoirie a pour but de mettre le récipiendaire sur un pied d'égalité avec les bénéficiaires au moment du décès du testateur.

Le report intégral de l'impôt intervient également dans le cas de l'avancement d'hoirie mixte (gratuité uniquement partielle). Tel devrait être régulièrement le cas, car le candidat à la succession doit souvent prendre en charge les

hypothèques et dédommage ainsi partiellement l'aliénateur de la remise de la propriété foncière. Entre la valeur vénale de l'objet remis et la contre-prestation fournie à cet effet, il doit cependant exister une disproportion flagrante. Si, par le biais d'un avancement d'hoirie, un bien-fonds revient en commun à plusieurs candidats à la succession, ce fait doit être assimilé à un partage successoral dans les cas d'acquisition en propriété exclusive ou en copropriété. La liquidation ultérieure entre lesdits candidats n'est donc plus assortie d'un privilège fiscal au plan de l'impôt foncier. Toutefois, si ces candidats acquièrent l'immeuble en propriété commune, la liquidation ultérieure entre eux doit être privilégiée comme un partage successoral.

8.4 Donation

Selon la jurisprudence (zurichoise), la notion fiscale de la donation – laquelle doit être interprétée, pour l'impôt foncier, à l'instar de l'impôt sur les donations – s'appuie sur la notion de droit civil⁶¹. Elle est marquée par quatre éléments, à savoir par la libéralité, par l'enrichissement provenant du patrimoine d'autrui, par la gratuité ainsi que par la volonté de faire une donation (dans certains cantons, la volonté de donation n'est pas présumée). Si un immeuble est l'objet d'une donation, le donateur ne reçoit pas de contre-prestation pour la remise de l'immeuble. Partant, il ne peut non plus réaliser de gain immobilier. Lors d'une aliénation ultérieure assujettie à l'impôt, la personne gratifiée de la donation devra déclarer, outre la plus-value intervenue pendant la durée de sa propriété, la plus-value générée auprès du donateur.

8.4.1 Libéralité

La libéralité au sens général du droit civil et du droit fiscal est un acte par lequel une personne procure à autrui un avantage patrimonial, que ce soit par un accroissement de la fortune ou en écartant la menace d'une diminution de celle-ci. A défaut de constituant de la libéralité, l'occupation, la prescription, la chose trouvée, toutes les interventions illicites dans les droits de tiers ainsi que l'augmentation fortuite du patrimoine ne constituent pas, d'emblée, des libéralités.

La libéralité (le passage d'un objet du patrimoine) doit entraîner auprès du récipiendaire un enrichissement, susceptible de consister en une augmentation de l'actif ou en une diminution du passif.

8.4.2 Gratuité

Une gratuité se présente lorsque la libéralité est faite en l'absence de contre-prestation correspondante. Il ne s'agit d'une donation que si des motifs personnels, tels que l'amitié ou l'atta-

chement, étaient décisifs pour la libéralité, et que dans ce sens le destinataire doit donc considérer le don comme étant «immérité». Dans la mesure où le transfert de l'immeuble à titre de donation a lieu de façon entièrement gratuite, il ne se présente aucune mutation revêtant une importance au plan du droit fiscal, si bien que l'impôt sur le gain immobilier ne doit non plus être reporté.

8.4.3 Volonté d'effectuer une donation

Pour qu'il se présente une donation selon le droit civil et le droit fiscal, celle-ci doit reposer sur une volonté afférente et ne peut découler d'aucun autre motif juridique. Le donateur doit avoir la volonté d'enrichir le donataire. Par la caractéristique de cette volonté, la donation se distingue d'autres libéralités et notamment de l'enrichissement dépourvu de motif.

8.4.4 Donation mixte

Un report complet de l'impôt intervient cependant aussi dans le cas de la donation mixte, ce qui arrive très fréquemment. Un tel contrat composé d'éléments onéreux et gratuits ne doit être admis que si les parties ont fixé consciemment le prix de vente au-dessous de la valeur effective de l'immeuble, avec la volonté de faire parvenir la différence à titre gratuit à l'acquéreur. Dans le cadre de l'appréciation, au plan de l'impôt foncier, de la question de savoir si un état de fait justifiant le report de l'impôt est donné lors d'une mutation, il faut donc examiner si cette dernière contient aussi des éléments de donation. Dans l'affirmative, il se présente, selon la jurisprudence zurichoise, une mutation en raison d'une donation⁶². Sur la base du report de l'impôt fondé sur les règles relatives à l'harmonisation dans le cas d'une donation, il semble dès lors incertain que les pratiques cantonales prévoyant une imposition partielle dans le cas d'une donation mixte lorsque la contre-prestation fournie est supérieure à la valeur de l'investissement (et assujettissant cette différence à l'impôt sur les gains immobiliers) soient encore admissibles.

Lorsque la gratuité totale ou à tout le moins partielle d'une libéralité menant à un enrichissement est manifeste (le chiffre devrait se situer sans doute aux 25% connus), c'est-à-dire lorsqu'une contre-prestation correspondante fait défaut, il en découle la présomption naturelle de l'existence d'une volonté de donation, toutefois uniquement s'il se présente, au surplus, une relation étroite de parenté ou un autre rapport personnel proche entre les parties. Par contre, en l'absence de liens de parenté, ce constat plaide en défaveur d'une donation.

Si la preuve d'une donation échoue, la conséquence en est qu'en lieu et place du prix de

I S I S

Institut de droit fiscal suisse
et international

L'ISIS a été fondé en 2000 en tant qu'institut indépendant non commercial sous la forme juridique d'une association.

But:
Enseignement et recherche dans le domaine du droit fiscal suisse et international, notamment la formation et formation continue au plan théorique et pratique, la publication d'ouvrages scientifiques et la fourniture d'informations spécialisées.
Promotion et soutien actifs de la collaboration entre les universités et les hautes écoles spécialisées dans le domaine de l'enseignement et de la recherche en matière de droit fiscal.

Activités:
Séminaires de formation continue et journées organisées pour les spécialistes en matière fiscale, mise en œuvre de publications et travaux de recherche, fourniture d'informations spécialisées, promotion de la collaboration entre les universités et les hautes écoles spécialisées en matière de droit fiscal et contributions aux frais de manifestations d'universités, d'hautes écoles spécialisées et d'organisations dans le domaine du droit fiscal.
Publication de la «Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht», (zsis) (www.zsis.ch).

I S I S

**Institut de droit fiscal suisse
et international**

Gertrudstrasse 1, Case postale 1794, 8401 Winterthur
Tél. +41 (0)52 202 27 39, Fax +41 (0)52 202 27 40
E-Mail: info@isistax.com
→ www.isistax.com

vente en tant que produit déterminant dans l'optique de l'impôt foncier ce sera la valeur vénale (plus élevée) qui sera prise en considération, car le prix de vente ne revêt pas d'importance au sens d'un acte juridique.

La règle fondamentale, d'après laquelle le report de l'impôt n'est accordé qu'intégralement et non proportionnellement, a pour conséquence, dans les états de faits où il se présente un acte juridique gratuit uniquement partiel (avancement d'hoirie mixte, partage successoral, legs mixte ou donation mixte), que lors de l'aliénation ultérieure de l'immeuble par l'acquéreur la part onéreuse qu'il avait versée à l'époque à l'aliénateur ne revêt plus d'importance. Il faut, au contraire, se baser sur le prix d'acquisition de l'aliénateur initial (ou sur la valeur vénale d'il y a 20 ans).

A cet égard, il ne joue aucun rôle que la part onéreuse excède les dépenses d'investissement ou non. Même si elles sont dépassées et que l'aliénateur réalise ainsi un gain dont l'imposition est cependant différée, il n'est pas tenu compte, lors de l'aliénation ultérieure de l'immeuble par l'acquéreur, de la part onéreuse qu'il a versée à l'aliénateur initial. La conséquence peut en être que l'acquéreur a subi une perte pendant la durée proprement dite de sa possession, mais qu'il doit néan-

moins déclarer un gain (à savoir celui de son prédécesseur).

Nonobstant le montant de ses propres prestations, l'acquéreur doit donc prendre en charge l'intégralité de la charge fiscale latente de l'aliénateur.

9 Vue d'ensemble de la littérature

Ci-après, un choix d'ouvrages récents:

Von Ah Julia, Besteuerung des Liegenschafts- handels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten), «Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht», (zsis), du 24 novembre 2006 (www.zsis.ch)

Busmann Samuel, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung dargestellt anhand der Regelung im Kanton Zug, Berne, etc. 2002

Langenegger Markus, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri 2002

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2^e éd., Zurich 2006

Il s'y ajoute les commentaires afférents de la LIFD et de la LHID qui se prononcent en particulier sur les frais d'entretien, ainsi que les Informations fiscales de décembre 2000, consacrées à «L'impôt sur les gains immobiliers».

10 Vue d'ensemble de la jurisprudence

Les registres suivants du périodique «Der Steuerentscheid» (StE) sont consacrés aux thèmes déterminants du présent exposé:

- B 25.6 Frais d'acquisition dans le cas de revenus émanant du patrimoine immobilier
- B 42.31 Succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs)
- B 42.32 Avancement d'hoirie, donation
- B 44.12 Prix d'acquisition
- B 44.13 Dépenses imputables

D'autres décisions se trouvent dans les vues d'ensemble des jurisprudences cantonales, par exemple dans la «Zürcher Steuerpraxis» (ZStP) ou la «Neue Steuerpraxis» (NStP). ■

¹ Cf. à ce propos Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschafts- und Erwerbsteuerrechts und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten), «Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht», zsis, du 24 nov. 2006 (www.zsis.ch).

² Dans le cas d'immeubles servant à des fins tant privées que commerciales, il est connu qu'il faudrait examiner, d'après la méthode de la prépondérance, quel genre d'usage prédomine; art. 18, al. 2, LIFD; art. 8, al. 2, LHID; cf. aussi, par exemple, VGr ZH 11.6.2003, StE 2003 B 23.2 no. 28.

³ Les questions spécifiques afférentes aux divers cas modèles ont été discutées dans le cadre du séminaire et des explications plus circonstanciées formulées dans les esquisses de solutions.

⁴ Art. 2, al. 1^{er}, let. d, et al. 2, ainsi qu'art. 12 LHID.

⁵ Cf. ci-dessous 6.

⁶ Art. 21 LIFD; art. 7, al. 1^{er}, LHID; cf. aussi Julia von Ah, Op. cit. ch. 5.

⁷ Art. 12, al. 1^{er}, LHID.

⁸ Les accroissements de valeur pendant la durée de la détention se répercutent à tout le moins sur l'impôt sur la fortune, que les cantons doivent aussi percevoir impérativement conformément à l'art. 2, al. 1^{er}, let. a, LHID.

⁹ Art. 9 CC.

¹⁰ Art. 18 CO.

¹¹ Concernant le calcul de la valeur vénale, cf. ci-dessous 5.1.2.

¹² Cf. par exemple VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 no. 7.

¹³ Cf. par exemple la casuistique dans Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N. 25 ss.

¹⁴ Cf. par exemple § 217 StG ZH: L'aliénateur est assujéti à l'impôt.

¹⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N. 49.

¹⁶ ATF 131 II 722; cf. toutefois la critique dans Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 StG ZH N. 7; cf. aussi Pascal Hinny, Grundstückgewinnsteuer: Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn, Baurecht 2006 55 ss.; Michael Müller, Steuerentlastungen für General- und Bauunternehmer bei der Grundstückgewinnsteuer, Zuger Steuer Praxis 2006, 27 ss.

¹⁷ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N. 74 ss., avec casuistique.

Cf. cependant concernant des prestations relevant du contrat d'entreprise, par exemple, StRK BE 26.04.2005, StE 2006 B 44.13.2. no. 2.

¹⁸ Lors d'une aliénation ultérieure, les mutations dans le cadre desquelles l'impôt a simplement été différé ne représentent pas la dernière acquisition déterminante au plan fiscal (voir ci-dessous 8).

¹⁹ On voit, par exemple, que depuis l'acquisition du bien-fonds une extension de l'ancien galetas – autorisée en vertu des règles de construction – a eu lieu pour en faire un local habitable; les documents afférents ont cependant été conservés dans un bureau du propriétaire situé dans un autre bâtiment et ont été brûlés lors d'un incendie.

²⁰ Concernant la raison du délai de 20 ans, cf. ci-dessous 5.1.2.

²¹ Cf. aussi ci-dessus 4.1.

²² Cf. aussi ci-dessus 4.1.

²³ § 220, al. 2, StG ZH.

Cf. aussi Informations fiscales, 32 s., avec références aux régimes d'autres cantons.

²⁴ § 220, al. 3, StG ZH.

²⁵ Cf. par exemple VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 no. 7.

Cf. aussi art. 6 de l'ordonnance du Département fédéral des finances du 31 juillet 1986 sur l'estimation des immeubles en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.116.2).

²⁶ Cf. par exemple VGr ZH 26.10.2005, StE 2006 B 25.3. no. 30 consid. 5.3.

²⁷ Cf. par exemple § 221, al. 1er, StG ZH.

Si la valeur vénale d'il y a 20 ans est invoquée, ce sont dès lors les dépenses durant ces 20 ans. Concernant les exceptions dans les transferts de propriété avec effet de report d'impôt, cf. ci-dessous 8.

²⁸ Exception: provisions de courtage, affaires fictives; cf. ci-dessous 5.2.1.

Dans le cas de prestations propres dont font aussi partie les travaux d'une société dominée par la personne assujétiée, celles-ci sont portées en compte à la valeur sur le marché.

²⁹ Il en va de même, par principe, des frais d'entretien préservant la valeur qui ont été encourus avant l'acquisition de la propriété par le futur propriétaire avec le consentement de l'ancien propriétaire.

Cf. par exemple TF 21.06.2005, 2A.693/2004.

³⁰ StE 2005 A 23.1 no. 10.

Cf. ci-dessous 5.2.2.3.

³¹ Cf. l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116) ainsi que l'art. 1^{er} de l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2).

³² TF 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 no. 53 consid. 2.5.

³³ TF 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 no. 53 consid. 4.4.

³⁴ Voir ci-dessous 5.2.2.3.

³⁵ Une motion du 5 octobre 2005 ayant pour titre «Entretien d'immeubles. Pour des déductions fiscales justes et transparentes» (objet no. 05.3557) – qui n'a pas encore été traitée par le plénum – a pour but une limitation. Le Conseil fédéral a proposé, le 2 décembre 2005, un rejet de l'intervention.

Concernant l'état actuel des travaux du législateur, cf. la rubrique correspondante dans la «Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht», zsis, www.zsis.ch.

³⁶ Art. 2 et 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116); concernant le montant de la déduction forfaitaire, cf. art. 2, al. 2, de l'ordonnance citée.

³⁷ Art. 32, al. 2, LIFD; art. 9, al. 3, let. a, LHID.

Cf. l'ordonnance du Département fédéral des finances du 24 août 1992 sur les mesures en faveur de l'utilisation rationnelle de l'énergie et du recours aux énergies renouvelables (RS 642.116.1).

³⁸ Voir ci-dessous 5.2.2.3.

³⁹ Une exception à ce système survient cependant par l'octroi, à choix, de la déduction forfaitaire dans les frais d'entretien (cf. art. 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116] qui, selon les circonstances, permet une certaine optimisation).

⁴⁰ Cf. StRK III ZH 20.06.2005, ZStP 2005 397 consid. 1b/cc, avec références aux cantons qui connaissent une réglementation légale expresse.

⁴¹ ATF 99 Ib 362.

⁴² Nouvelle confirmation dans TF 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 no. 10 consid. 2.1.

Cf. aussi l'art. 1^{er}, al. 1^{er}, de l'ordonnance du Conseil fédéral du 24 août 1992 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116) ainsi que l'art. 1^{er}, al. 2, let. a de l'ordonnance de l'Administration fédérale des contributions du 24 août 1992 sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct (RS 642.116.2), lesquels reprennent ces points.

⁴³ TF 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 no. 10 consid. 3.3.

Ainsi, la jurisprudence zurichoise s'est également soumise à cette adaptation; VGr ZH 07.06.2006; StE 2006 B 25.6 no. 54.

⁴⁴ TF 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 no. 10 consid. 2.1.

⁴⁵ ATF 107 Ib 22; critique à ce propos: Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bâle, etc. 2000, Art. 32 DBG N. 16.

⁴⁶ Concernant l'état actuel des travaux du législateur, cf. la rubrique correspondante dans la «Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht», zsis, www.zsis.ch.

⁴⁷ Cf. § 223 StG ZH.

⁴⁸ Cf. § 225 StG ZH.

⁴⁹ Cf. par exemple § 224, al. 3, StG ZH; cf. aussi Informations fiscales, 32 s., avec références aux régimes d'autres cantons.

⁵⁰ Cf. VGr ZH 23.11.2004, RB 2004 no. 90 consid. 2.4; cf. aussi VGr ZH 21.04.1998, RB 1999 no. 156 = StE 2000 B 44.1 no. 7.

⁵¹ Concernant l'ensemble, cf. aussi Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 StG ZH N. 11 ss, également concernant ce qui suit.

⁵² Art. 12, al. 3, LHID; cf. aussi § 216, al. 3, StG ZH.

⁵³ Cf. Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2^e éd., Bâle, etc. 2002, Art. 12 StHG N. 61.

Cf. la vue d'ensemble dans Informations fiscales, 26 ss.

⁵⁴ Art. 560 CC.

⁵⁵ Art. 656, al. 2, CC.

⁵⁶ Art. 560 CC.

⁵⁷ Cf. par exemple VGr ZH 25.03.1998, RB 1998 no. 155 = StE 1998 B 42.31 no. 6.

⁵⁸ Art. 484 ss. CC.

⁵⁹ Art. 562 CC.

⁶⁰ Partant, ces mêmes problèmes se posent aussi en ce qui concerne la modification du but; cf. ci-dessus 8.2.2 a.E.

⁶¹ Art. 239 CO.

⁶² Cf. VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 no. 7.