

Recherches juridiques lausannoises

Faculté de droit de l'Université de Lausanne

Editées par Hansjörg Peter, professeur à la Faculté de droit

Bastien Verrey

L'imposition différée
du gain immobilier:
harmonisation fédérale
et droit cantonal comparé

Schulthess § 2011

Table des matières

Sommaire	X
Bibliographie.....	XI
1 Doctrine.....	XI
2 Messages, circulaires, rapports et avis (au plan fédéral)	XXV
3 Conférence suisse des impôts	XXVII
4 Messages, rapports et directives (dans les cantons).....	XXVII
5 Communications du Ministère fédéral allemand des finances	XXXI
Abréviations.....	XXXIII
1 En général.....	XXXIII
2 Lois cantonales	XL
Première partie : l'étendue de l'harmonisation fiscale en matière d'imposition du gain immobilier.....	1
1 Principes constitutionnels régissant l'harmonisation fiscale.....	2
2 L'exécution du mandat constitutionnel : la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes et méthodes d'interprétation.....	4
3 Harmonisation fiscale et impôt sur les gains immobiliers	6
3.1 La détermination du gain immobilier imposable.....	6
3.2 Les faits fondant l'assujettissement (art. 12, al. 2 LHID).....	11
3.2.1 Lettre a : les transferts du pouvoir économique de disposer de l'immeuble.....	12
3.2.2 Lettre b : la réalisation systématique	15
3.2.3 Lettre c : constitution de servitudes et restrictions de droit public	15
3.2.4 Lettre d : transfert de participations dans des sociétés immobilières.....	17
3.2.5 Lettre e : plus-value résultant de mesures d'aménagement du territoire	18
4 Interprétation de l'article 12, al. 3 LHID	22
4.1 Portée de l'article 12, al. 3 LHID.....	22
4.2 Lettre a : transferts par voie de succession et donation.....	23
4.3 Lettre b : transferts entre époux	25
4.4 Lettre c : remembrement.....	25
4.5 Lettres d et e : les réinvestissements	26
4.5.1 Points communs.....	26
4.5.2 Le remploi agricole ou sylvicole en particulier.....	28
4.5.3 Le remploi de l'habitation du contribuable.....	29
5 Synthèse	30
Deuxième partie : origines du report d'imposition : les théories du remploi.....	33
1 Notion de report d'imposition	34
2 Les théories du remploi.....	35

2.1	La théorie de l'identité économique.....	36
2.1.1	En droit allemand.....	36
2.1.2	En droit suisse.....	39
2.2	La théorie du emploi.....	46
2.2.1	En droit allemand.....	47
2.2.2	Le paragraphe 6b EStG et l'article 40 du Code général français des impôts.....	50
2.2.3	En droit suisse.....	51
2.2.3.1	La concrétisation légale du emploi en droit fédéral.....	56
2.3	La théorie du réinvestissement.....	61
2.4	La théorie du réinvestissement limité.....	61
2.5	La comptabilisation du report.....	63
3	Le emploi en matière d'impôt sur les gains immobiliers.....	64
3.1	Constitutionnalité du emploi privé.....	66
3.2	Les autres cas de report d'imposition en matière d'impôt sur les gains immobiliers.....	68
4	L'impôt sur les gains immobiliers : impôt réel ou personnel ?.....	69
4.1	Généralités.....	69
4.2	L'imposition des plus-values immobilières avant l'adoption de la LHID.....	70
4.3	L'imposition des gains immobiliers sous la LHID : le système moniste et le système dualiste.....	76
4.4	Calcul du report d'imposition en fonction du système moniste et dualiste.....	83
4.5	Qualification de l'impôt sur les gains immobiliers d'impôt réel ou d'impôt personnel et conséquences.....	90
Troisième partie : le réinvestissement du gain immobilier.....		95
Chapitre 1 : le report d'imposition en cas d'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole (art. 12, al. 3, lit. d LHID).....		96
1	L'imposition des gains en capital agricole.....	97
1.1	L'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct.....	97
1.2	Les lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes.....	101
1.2.1	En matière d'impôt sur le revenu.....	101
1.2.2	En matière d'impôt sur la fortune.....	106
1.2.3	En matière d'impôt sur les gains immobiliers.....	107
1.2.4	Critiques du système.....	110
2	Le report d'imposition du gain immobilier en cas de réinvestissement ou d'amélioration d'immeuble appartenant déjà au contribuable.....	111
2.1	L'étendue du emploi agricole ou sylvicole (art. 12, al. 3, lit. d LHID).....	111
2.1.1	Immeubles privés ou commerciaux ?.....	111
2.1.2	Identité de fonction.....	113
2.2	Les conditions du report d'imposition.....	118
2.2.1	L'immeuble agricole ou sylvicole aliéné.....	118
2.2.1.1	Synthèse.....	122
2.2.2	L'immeuble agricole ou sylvicole acquis en remplacement et les immeubles améliorés.....	123
2.2.2.1	Synthèse.....	129
2.2.2.1.1	Identité de fonction.....	129
2.2.2.1.2	Zone agricole et zone à bâtir.....	130

2.2.2.1.3	Exploitation personnelle	134
2.2.2.1.4	Affectation à la fortune commerciale ?	138
2.2.2.1.5	Amélioration	138
2.2.3	Le délai raisonnable	142
2.3	Mode de calcul du montant admis en différé	145
2.3.1	Calcul ordinaire	145
2.3.2	Calcul selon la valeur de rendement	149
Chapitre 2 : le report d'imposition en cas d'aliénation d'un immeuble d'habitation (art. 12, al. 3, lit. e LHID)		151
1	Introduction	151
2	Notions	153
2.1	Les caractéristiques de l'habitation aliénée	153
2.1.1	La notion d'habitation (maison ou appartement)	153
2.1.2	L'usage durable et exclusivement personnel de l'aliénateur	155
2.1.2.1	Les pratiques cantonales	156
2.1.2.2	Les travaux préparatoires	186
2.1.2.3	Synthèse et critique	187
2.2	L'usage de l'immeuble acquis en remploi	193
2.2.1	Synthèse	199
2.3	La notion d'acquisition : exigence d'acquérir ou de construire un immeuble « nouveau » ?	201
2.4	Identité de propriétaire des biens-fonds aliéné et de remplacement	205
2.5	Le délai approprié	211
3	Mode de calcul du montant admis en différé d'imposition et détermination du gain imposable en cas de revente de l'immeuble de remplacement	218
3.1	Méthodes de calcul du gain différé	218
3.2	Calcul du gain en cas de revente de l'habitation de remplacement	225
3.2.1	En cas de réinvestissement partiel	230
3.2.2	Durée de possession déterminante	233
3.3	L'estimation fiscale comme prix d'acquisition	235
4	L'initiative parlementaire 04.450 « Acquisition d'un nouveau logement. Encourager la mobilité professionnelle »	240
4.1	Genèse de l'initiative parlementaire et projet de la CER-N	240
4.2	Résultat de la procédure de consultation et avis du Conseil fédéral	242
4.3	Les modifications votées par le Conseil national	243
4.4	Critiques des propositions votées par le Conseil national	244
4.4.1	La possibilité de renoncer au report d'imposition	244
4.4.2	L'introduction de la méthode relative	244
4.4.3	La détermination du gain imposable en cas de revente de l'immeuble acquis en remploi	245
4.4.4	Remploi intercantonal	246
4.4.5	Le changement d'affectation de l'habitation acquise en remploi	247
4.4.6	Autres modifications	248
5	Excursus : report ou exonération d'impôt ?	249
Quatrième partie : le report d'imposition sans réinvestissement		251

Chapitre 1 : le report d'imposition en cas de succession, d'avancement d'hoirie ou de donation (art. 12, al. 3, lit. a LHID)	253
1 Distinction entre report et exonération en cas de transfert par succession ou donation	254
2 Les différents systèmes cantonaux avant la LHID	255
2.1 De l'exonération au report d'imposition	255
2.2 De l'imposition au report d'imposition : les exemples bâlois et zurichois	259
2.3 La donation ou les transferts successoraux considérés comme une aliénation sans imposition : l'exemple argovien	262
2.4 Cas particulier du partage successoral.....	263
2.4.1 La jurisprudence du Tribunal fédéral.....	263
2.4.2 La doctrine.....	265
2.4.3 Les législations et pratiques cantonales	266
3 Les différents cas de report d'imposition prévus à l'article 12, al. 3, lit. a LHID	277
3.1 Travaux préparatoires	277
3.2 La dévolution d'hérédité.....	278
3.3 Partage successoral.....	279
3.3.1 Le choix de reporter l'imposition en cas de partage successoral	280
3.3.2 Partages successifs.....	285
3.3.3 Partage partiel.....	286
3.3.4 Partage autre que successoral	286
3.3.4.1 Partage réel (non successoral) sans imposition ?.....	291
3.4 Legs, avancement d'hoirie, donation.....	296
3.4.1 Généralités.....	296
3.4.1.1 Legs	296
3.4.1.2 Avancement d'hoirie.....	297
3.4.1.3 Donation	298
3.4.2 Actes (partiellement) onéreux	307
3.4.2.1 En matière d'impôt sur les gains immobiliers.....	308
3.4.2.2 Synthèse.....	314
4 Droits contraires à la LHID	316
5 Droit désirable	322
Chapitre 2 : le report d'imposition en cas de transfert de propriété entre époux et partenaires enregistrés (art. 12, al. 3, lit. b LHID)	325
1 Introduction	327
2 Les transferts entre époux avant l'entrée en force de la LHID	327
2.1 Dans la doctrine et la jurisprudence.....	327
2.2 Dans les droits cantonaux.....	328
2.2.1 Exonération ou report d'imposition de tous les transferts entre époux.....	328
2.2.2 Exonération ou report d'imposition limités aux transferts entre époux accomplis en relation avec le régime matrimonial.....	329
2.3 L'exonération ou le report d'imposition limité aux transferts en relation avec le régime de la communauté de biens.....	333
2.4 Absence d'exonération ou de report pour les actes accomplis entre époux	337

2.5 Synthèse	338
3 Genèse de l'article 12, alinéa 3, lit. b LHID	339
4 Portée de l'article 12, alinéa 3, lit. b LHID	341
4.1 Conditions générales	341
4.1.1 Transferts entre époux ou entre partenaires	341
4.1.2 Accord des conjoints	344
4.2 Les transferts de propriété en rapport avec le régime matrimonial	345
4.2.1 Généralités	345
4.2.2 Les différents régimes matrimoniaux	346
4.2.2.1 Le régime ordinaire de la participation aux acquêts	346
4.2.2.2 Le régime conventionnel de la communauté de biens	354
4.2.2.3 Le régime de la séparation de biens	361
4.2.2.4 Excursus : l'union de biens	362
4.3 Les contributions fondées sur l'article 165 CC	364
4.4 Les prétentions découlant du droit du divorce	367
5 Droits cantonaux contraires à l'article 12, al. 3, lit. b LHID	373
6 La loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe	375
7 Conséquences du report d'imposition	380
7.1 Sur le plan fiscal	380
7.2 Sur le plan du droit civil	384
Chapitre 3 : le report d'imposition en cas de remembrement (art. 12, al. 3, lit. c LHID)	387
1 L'échange (ordinaire) d'immeubles	388
1.1 Le traitement fiscal de l'échange avant l'entrée en force de la LHID	388
1.2 Après l'entrée en force de la LHID	389
2 Les échanges de terrains consécutifs à un remembrement avant l'entrée en force de la LHID	390
2.1 Exemples de droits cantonaux	390
2.2 Théorie de l'identité	392
3 Les échanges de terrains consécutifs à un remembrement après l'entrée en force de la LHID (art. 12, al. 3, lit. c LHID)	393
3.1 Genèse	393
3.2 Terminologie	393
3.2.1 Le remembrement (a)	394
3.2.2 Le remaniement parcellaire (b)	397
3.2.2.1 Les différents types de remaniements parcellaires	399
3.2.2.1.1 Le remaniement parcellaire agricole	399
3.2.2.1.2 Le remaniement parcellaire de terrains à bâtir (Baulandumlegung)	400
3.2.2.1.3 Les autres types de remaniements parcellaires	401
3.2.3 Le plan de quartier (c)	402
3.2.4 La rectification de limites (d)	403
3.2.5 L'arrondissement d'une aire agricole (e)	404
3.2.6 L'expropriation (f)	404
3.3 Transposition dans les droits cantonaux	406

3.4	L'étendue du report d'imposition	408
3.4.1	Identité de fonction	408
3.4.2	Remembrements forcés et actes « privés ».....	408
3.4.3	Report d'imposition en cas de remaniement parcellaire et de plan de quartier.....	412
3.4.4	Report d'imposition et rectification de limites	417
3.4.5	Report d'imposition et arrondissement d'une aire agricole.....	417
3.4.6	Report d'imposition et expropriation	418
3.5	Report intégral ou partiel d'imposition ?.....	419
Conclusion.....		425
1	L'article 12, al. 3, lit. a (transferts par succession, avancement d'hoirie ou donation).....	425
2	L'article 12, al. 3, lit. b (transferts entre époux en relation avec le régime matrimonial ou le divorce)	427
3	L'article 12, al. 3, lit. c (remembrements de terrains).....	427
4	L'article 12, al. 3, lit d (remploi agricole).....	428
5	L'article 12, al. 3, lit. e (remploi de l'habitation du contribuable).....	430
Table des matières		433
Index		439