

# N

Monthly  
Newsletter  
November 2023

---

Real Estate

**Schellenberg  
Wittmer**



# La taxe sur la plus-value (mesures d'aménagement)

Josef Caleff, Michael Nordin, Tabea Elmer

## Key Take-aways

- 1.** Les dispositions cantonales et communales relatives à la taxe sur la plus-value sont différentes d'un canton à l'autre.
- 2.** La taxe sur la plus-value est due lorsque le bien-fonds est aliéné ou construit.
- 3.** Le prélèvement de la taxe sur la plus-value en plus de l'impôt sur les gains immobiliers conduit à une imposition multiple (partielle) du même gain.

# 1 Contexte

En raison de la rareté des terrains à bâtir disponibles, l'aménagement du territoire des communes suisses a une influence considérable sur la valeur d'un terrain individuel. Une adaptation du plan d'aménagement et la **modification des possibilités d'utilisation qui en découle** peuvent considérablement faire augmenter ou diminuer la valeur d'un terrain. La révision de la loi sur l'aménagement du territoire (**LAT**), entrée en vigueur dans sa forme révisée en 2014, a posé les bases de l'introduction obligatoire d'une compensation cantonale de la plus-value. Celle-ci peut s'appliquer en cas de classement, de transformation, de surclassement ou de déclassement et sa mise en œuvre est du ressort des cantons. Entre-temps, **tous les cantons ont introduit** une telle **compensation de la plus-value**.

Dans la mesure où une modification de plan (notamment un classement en zone à bâtir ou un dézonage avec une utilisation plus élevée) entraîne une augmentation considérable de la valeur du terrain concerné, une **taxe** est prélevée. Compte tenu de la densification des constructions en Suisse, le changement d'affectation ou le dézonage seront probablement les cas d'application les plus courants dans un avenir proche, par exemple lorsqu'un secteur passe d'une zone industrielle à une zone d'habitation ou d'une zone de bâtiments à deux étages à une zone de bâtiments à trois étages.

## 2 Le fonctionnement de la taxe sur de la plus-value

### 2.1 Principe

Conformément aux dispositions de la LAT, il s'agit d'une **compensation de la plus-value**, c'est-à-dire que les plus-values sont soumises à une taxe, tandis que les moins-values peuvent donner lieu à une **indemnisation**.

Le produit de la taxe sur la plus-value est versé dans un fonds qui peut être utilisé pour des mesures d'aménagement du territoire visant à aménager l'espace public ou, dans de rares cas, pour compenser des inconvénients liés à la planification.

### 2.2 Indemnisation

Le **droit à une indemnisation** du propriétaire en cas de dézonage existe lorsqu'il y a **expropriation matérielle** en raison d'une modification du plan. Ce n'est le cas que si, dans un cas concret, il s'agit d'une atteinte grave à la propriété foncière (c'est-à-dire si l'utilisation actuelle ou future prévisible du terrain est interdite ou fortement limitée) et, en cas de limitation de l'utilisation future, s'il existe une forte probabilité que le terrain soit constructible dans un avenir proche.

### 2.3 Taxe

La **taxe sur la plus-value** est prélevée sur les **augmentations** (importantes) **de la valeur des terrains** en raison d'avantages liés aux plans. Il existe une certaine incertitude quant à savoir si la taxe doit obligatoirement être prélevée uniquement en cas de classement en zone à bâtir ou également en cas de changement d'affectation. Actuellement, la perception de la taxe en cas de changement d'affectation ou de dézonage n'est pas prévue dans tous les cantons. Selon la jurisprudence du

Tribunal fédéral, cela serait pourtant obligatoire.

La taxe est prélevée sur la **différence de valeur** d'un terrain **avant et après une modification de plan**. Conformément aux dispositions de la LAT, la taxe doit s'élever à 20% au minimum, les cantons étant autorisés à prélever une taxe allant jusqu'à 50%.

Pour déterminer la plus-value dans un cas particulier, l'autorité compétente peut recourir à des méthodes d'évaluation cantonales correspondantes ou à des expertises de tiers.

La plus-value est directement créée au moment de la modification du plan et est fixée, dans la plupart des cantons, de manière contraignante à ce moment-là. La taxe elle-même n'est toutefois prélevée ou due que lorsque la plus-value est réalisée. La particularité est que la réalisation ne **concerne pas seulement l'aliénation** d'un bien-fonds, mais aussi la **construction du bien-fonds, c'est-à-dire** l'"utilisation" de la modification du plan par le **propriétaire foncier actuel**. En outre, l'échéance intervient généralement en cas d'aliénation, indépendamment du fait que la plus-value soit effectivement réalisée ou non dans le cadre de la transaction. Ainsi, dans de nombreux cantons, la taxe est due même si ni le vendeur ni l'acheteur ne réalisent la plus-value de planification au niveau de la construction (p. ex. ne construisent pas l'étage supplémentaire possible dans la nouvelle zone).

La taxe est en principe **due** par le **propriétaire foncier** au moment où il bénéficie de l'avantage lié à la planification. Dès qu'il ne s'agit pas d'une propriété individuelle classique, par exemple dans le cas d'une copropriété, d'une communauté d'héritiers ou d'un bien immobilier en droit de superficie, il peut être complexe de déterminer le débiteur de la taxe.

---

## Les particularités cantonales doivent être prises en compte.

---

## 3 Aspects critiques

### 3.1 Différences cantonales et incertitudes

Comme la LAT laisse aux cantons le soin de mettre en œuvre la taxe sur la plus-value, les **réglementations cantonales et communales**, y compris les procédures de calcul et de prélèvement de la taxe, divergent **fortement**.

La **prudence** est de mise en cas de **donations, de successions** ou de transferts dans le cadre du régime matrimonial, car tous les cantons ne prévoient pas un report explicite de la taxe en cas de tels transferts et la définition de "l'aliénation" déclenchant l'impôt n'est **pas uniforme**. En outre, certains cantons prélèvent également la taxe sur la plus-value en cas d'aliénation d'une participation majoritaire dans une société immobilière. Pour ces raisons, il est indispensable d'analyser les conséquences potentielles de la taxe sur la plus-value pour tous les types de transactions immobilières.

La taxe sur la plus-value est encore un instrument relati-

vement récent et la jurisprudence est en constante évolution. Il reste à voir dans quelle mesure les cantons adapteront et affineront leur pratique et, le cas échéant, leur législation. Récemment, il a même été décidé au **niveau national** de procéder à de nouvelles **adaptations**.

Comme nous l'avons déjà mentionné, il existe un désaccord sur la question de savoir si le prélèvement d'une taxe sur la plus-value est obligatoire en cas de changement d'affectation ou d'agrandissement de zone. Le Tribunal fédéral a répondu par l'affirmative à cette question en 2022. On peut toutefois déduire des débats parlementaires qui ont été lancés par la suite que ce n'était pas la volonté du législateur en raison des incitations négatives potentielles - il reste donc à voir à partir de quand cette réglementation sera concrétisée et adaptée par le législateur **cantonal ou communal**. Le Conseil national et le Conseil des États se sont prononcés à l'automne 2023 pour que les changements d'affectation et les suraffectations **ne soient pas obligatoirement** soumis à la taxe sur la plus-value, ou que les cantons et les communes puissent en décider. La publication ainsi que l'entrée en vigueur de la version révisée de la LAT sont encore en suspens en raison d'une initiative en suspens.

## Il peut être utile de faire appel à un expert indépendant.

### 3.2 Charge fiscale multiple

La perception de la taxe lors de la construction (avant la réalisation monétaire) et indépendamment de la réalisation effective en cas de vente est contraire aux principes généralement connus en matière de droit fiscal et de taxes.

En outre, la taxe conduit à une **imposition multiple du même bénéficiaire**. Certes, la taxe sur la plus-value payée peut être déduite lors du calcul du gain immobilier. Mais comme la totalité de la plus-value ne peut pas être exonérée de l'impôt sur les gains immobiliers ou que la taxe sur la plus-value ne peut pas être déduite directement de l'impôt sur les gains immobiliers, cela conduit à une **double imposition partielle du même bénéficiaire, tant** par la **taxe sur la plus-value** que par **l'impôt sur les gains immobiliers**.

La taxe sur la plus-value s'insère dans un système d'imposition immobilière déjà complexe. Tant les propriétaires fonciers assujettis que les communes qui doivent percevoir ces taxes sont confrontés à une charge administrative considérable.

Dans le cadre de la vente et du transfert de biens immobiliers, il est essentiel de **tenir compte** d'une éventuelle **taxe latente sur la plus-value** lors de l'évaluation du prix d'achat ou de la valeur d'imputation.

### 3.3 Procédure

Bien que la **procédure** soit réglée **différemment selon les cantons**, elle peut être esquissée comme suit pour la majorité des cantons :

– La plus-value de planification n'est pas fixée seulement au

moment de la vente du terrain, mais déjà au **moment de la mesure de planification**, en général par le biais d'une décision.

Jusqu'à sa réalisation, la modification du plan entraîne dans certains cantons une inscription correspondante au registre foncier.

- Au moment de la réalisation (soit par des travaux de construction, soit par l'aliénation), la taxe devient exigible et est perçue par la collectivité.

## La plus-value est souvent fixée au moment de la modification du plan.

Une minorité de cantons détermine et décrète la taxe sur la plus-value au moment de la réalisation.

La **plus-value de planification** est déterminée par la **collectivité** sur la base d'**expertises ou de méthodes d'évaluation**. Cela peut s'avérer problématique dans la pratique, car il n'y a souvent pas de transactions tierces comparables à ce moment-là et donc **pas** (encore) de **prix effectif du marché**. En outre, de telles estimations ne tiennent parfois pas compte des particularités de certains terrains (p. ex. protection des monuments), raison pour laquelle il peut être judicieux de faire appel à un expert indépendant et de contester la fixation de la plus-value de planification.

Dans la mesure où la fixation de la taxe est effectuée au moyen d'une décision contestable au moment de la modification du plan, **les recours** doivent être introduits dès **ce moment** - en l'absence d'une pratique et d'une jurisprudence claires, il ne peut être exclu qu'il ne soit plus possible de contester le montant de la plus-value liée à la planification lors de la perception ultérieure de la taxe.

C'est pourquoi il est indispensable de **vérifier l'adéquation** de la plus-value déterminée par la collectivité publique dès le **moment de la modification du plan**, dans le délai fixé par le canton, et d'engager des recours selon les circonstances.

## 4 Exemples de mise en œuvre cantonale

Afin d'illustrer les différences cantonales dans la mise en œuvre de la taxe sur la plus-value, les réglementations des cantons de Zurich et de Genève sont brièvement résumées ci-dessous.

### 4.1 Canton de Zurich

Dans le canton de Zurich, une taxe cantonale sur la plus-value de 20% est prélevée en cas de classement en zone à bâtir. En cas de changement de zone ou d'extension, la perception de la taxe (y compris la fixation du taux de la taxe entre 0% et 40% ou la conclusion alternative de contrats d'urbanisme) est du ressort de la commune concernée, sachant qu'une renonciation complète à la perception de la taxe n'est pas autorisée jusqu'à nouvel ordre.

Le montant de la taxe est déjà décidé au **moment de**

la **modification des plans**, mais la perception n'a lieu qu'au moment de l'**aliénation** ou **de l'autorisation de construire**. Un échelonnement est pris en compte pour les grands projets de construction ; la totalité de la taxe sur la plus-value est toutefois due au plus tard après dix ans.

Le transfert d'un immeuble en raison d'une succession, d'une avance d'hoirie, d'une donation ou d'une liquidation du régime matrimonial est explicitement exclu de la notion d'aliénation et ne donne donc pas lieu à une taxe sur la plus-value.

#### 4.2 Canton de Genève

Dans le canton de Genève, une taxe cantonale sur la plus-value de 20% n'est prévue que pour les **classement en zone à bâtir ou en zone de développement**. En raison de la jurisprudence du Tribunal fédéral et la récente législation du Parlement fédéral, il reste toutefois à voir si les communes (ou le canton) prélèveront également une taxe sur la plus-value sur les autres mesures d'aménagement.

La **taxation** ainsi que la **perception** de la taxe ont lieu soit lors de l'aliénation du bien-fonds, soit lors de l'octroi du permis de construire.

## 5 Conclusion

En raison des différences cantonales dans la mise en œuvre de la taxe sur la plus-value, il est indispensable d'examiner dans chaque cas concret les conséquences pour les propriétaires fonciers concernés et l'adéquation de la plus-value calculée. Comme la taxe est parfois fixée de manière contraignante bien avant l'échéance effective, cet examen doit être effectué dès le moment de la modification du plan, en tenant compte des délais de recours cantonaux.

La taxe étant encore relativement récente, les évolutions de la jurisprudence, de la législation et de la pratique sont particulièrement importantes et doivent être suivies de près.



**Dr. Jean-Frédéric Maraia**  
Associé Genève  
jean-frederic.maraia@swlegal.ch



**Yves Jeanrenaud**  
Associé Genève  
yves.jeanrenaud@swlegal.ch



**Josef Caleff**  
Associé Zurich  
josef.caleff@swlegal.ch



**Dr. Michael Nordin**  
Associé Zurich  
michael.nordin@swlegal.ch

Le contenu de cette Newsletter ne peut pas être assimilé à un avis ou conseil juridique ou fiscal. Si vous souhaitez obtenir un avis sur votre situation particulière, votre personne de contact habituelle auprès de Schellenberg Wittmer SA ou l'une des personnes mentionnées ci-dessus répondra volontiers à vos questions.

Schellenberg Wittmer SA est votre cabinet d'avocats d'affaires de référence en Suisse avec plus de 150 juristes à Zurich et Genève ainsi qu'un bureau à Singapour. Nous répondons à tous vos besoins juridiques – transactions, conseil, contentieux.



**Schellenberg Wittmer SA**  
Avocats

**Zurich**  
Löwenstrasse 19  
Case postale 2201  
8021 Zurich / Suisse  
T +41 44 215 5252  
www.swlegal.com

**Genève**  
15bis, rue des Alpes  
Case postale 2088  
1211 Genève 1 / Suisse  
T +41 22 707 8000  
www.swlegal.com

**Singapour**  
Schellenberg Wittmer Pte Ltd  
6 Battery Road, #37-02  
Singapour 049909  
T +65 6580 2240  
www.swlegal.sg