



**STEUERINFORMATIONEN**

**INFORMATIONS FISCALES**

**INFORMAZIONI FISCALI**

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscalas svizras CFS  
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

**D Impôts divers**

**Impôt sur les gains  
immobiliers  
Juillet 2015**

# L'impôt sur les gains immobiliers

---

**(Etat de la législation : 1<sup>er</sup> janvier 2015)**

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autur:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)

Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)



## TABLE DES MATIÈRES

<b>1</b>	<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
1.1	Accroissement de la valeur des immeubles .....	1
1.2	Imposition unique des gains immobiliers .....	1
1.3	Impôt spécial ou imposition dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice ? .....	2
<b>2</b>	<b>IMPOSITION DES GAINS IMMOBILIERS EN SUISSE .....</b>	<b>3</b>
2.1	Imposition des gains immobiliers par un impôt spécial .....	3
2.2	Imposition différente selon le genre du gain immobilier réalisé .....	3
2.2.1	Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale .....	4
2.2.2	Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune privée .....	5
2.3	Impôt personnel ou impôt réel .....	6
2.4	Aperçu des réglementations fédérale et cantonales .....	6
<b>3</b>	<b>SOUVERAINETÉ FISCALE .....</b>	<b>11</b>
3.1	Impôt cantonal et impôt communal .....	11
3.2	Délimitation de la souveraineté fiscale / Lieu d'imposition .....	13
<b>4</b>	<b>ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT (LE SUJET FISCAL) .....</b>	<b>14</b>
4.1	Le débiteur de l'impôt .....	14
4.2	Les exceptions à l'assujettissement subjectif (exonérations) .....	14
<b>5</b>	<b>OBJET DE L'IMPOSITION (L'ASSIETTE DE L'IMPÔT) .....</b>	<b>16</b>
5.1	Le gain immobilier proprement dit .....	16
5.2	Les immeubles .....	16
5.3	L'aliénation proprement dite (le transfert de propriété) .....	17
5.3.1	Les transferts de droit civil .....	17
5.3.1.1	Les transferts de droit privé .....	17
5.3.1.2	Les transferts reposant sur une décision de droit public .....	18
5.3.2	Les transferts économiques .....	18
5.3.2.1	Les opérations en chaîne .....	18
5.3.2.2	La vente de participations à des sociétés immobilières .....	19
5.3.3	Charges réelles grevant les immeubles à titre onéreux .....	20
5.3.4	Cas particuliers .....	20
5.3.4.1	Apport privé / prélèvement privé .....	20
5.3.4.2	Modification des rapports de participation dans une société de personnes .....	21
5.4	Les exceptions à l'assujettissement objectif .....	21
5.4.1	Report de l'imposition .....	21

5.4.2	Exonération des gains de peu d'importance (montants minimaux exonérés).....	24
5.4.3	Exonération en cas de longue durée de possession .....	25
<b>6</b>	<b>IMPOSITION DANS LE TEMPS ET TAUX APPLICABLES .....</b>	<b>26</b>
<b>7</b>	<b>CALCUL DU GAIN IMPOSABLE .....</b>	<b>27</b>
<b>7.1</b>	<b>Le produit de l'aliénation .....</b>	<b>27</b>
<b>7.2</b>	<b>Les dépenses d'investissement .....</b>	<b>27</b>
7.2.1	Le prix d'acquisition .....	27
7.2.1.1	L'acquisition remonte à un certain nombre d'années, fixé dans la loi.....	28
7.2.1.2	Acquisition antérieure à une certaine date fixée dans la loi.....	29
7.2.1.3	Prix d'acquisition pas déterminable.....	29
7.2.2	Les impenses (dépenses entraînant une plus-value).....	29
7.2.3	La prise en considération de la dépréciation monétaire .....	30
<b>7.3</b>	<b>Les déductions .....</b>	<b>31</b>
<b>7.4</b>	<b>La compensation des pertes.....</b>	<b>32</b>
<b>8</b>	<b>CALCUL DE L'IMPÔT (LES BARÈMES).....</b>	<b>34</b>
<b>8.1</b>	<b>Cantons appliquant un tarif proportionnel .....</b>	<b>34</b>
<b>8.2</b>	<b>Cantons appliquant un barème progressif .....</b>	<b>34</b>
<b>8.3</b>	<b>Suppléments en cas de brève durée de possession .....</b>	<b>35</b>
<b>8.4</b>	<b>Réductions en cas de longue durée de possession .....</b>	<b>38</b>

**Abréviations**

ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
CC	=	Code civil suisse
IFD	=	Impôt fédéral direct
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
TF	=	Tribunal fédéral

**Cantons**

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-Gall
BE	=	Berne	SH	=	Schaffhouse
BL	=	Bâle-Campagne	SO	=	Soleure
BS	=	Bâle-Ville	SZ	=	Schwyz
FR	=	Fribourg	TG	=	Thurgovie
GE	=	Genève	TI	=	Tessin
GL	=	Glaris	UR	=	Uri
GR	=	Grisons	VD	=	Vaud
JU	=	Jura	VS	=	Valais
LU	=	Lucerne	ZG	=	Zoug
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurich

# 1 INTRODUCTION

Peut-on et doit-on imposer le gain immobilier réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble ? Et dans l'affirmative, sous quelle forme ?

Il n'est certes pas possible de répondre sans autre à ces questions. Les considérations qui suivent fournissent toutefois quelques éléments propres à éclairer le problème.

## 1.1 Accroissement de la valeur des immeubles

Les immeubles sont souvent vendus avec un bénéfice. En effet, le produit de la vente d'un bien-fonds est en règle générale supérieur au montant qu'il a fallu déboursier pour l'acquérir. Cette augmentation de valeur tient à plusieurs raisons, dont les plus importantes peuvent être passées en revue comme suit.

La cause principale est certainement l'existence durable d'une **demande excédentaire** par rapport à l'offre en ce qui concerne les immeubles, surcroît de demande qui ne peut pas être satisfait étant donné que la surface du sol est limitée et ne peut augmenter. L'existence de cette demande excédentaire tient à de nombreux facteurs, tels par exemple que la concurrence toujours plus vive à propos du sol par ses divers modes d'utilisation (agriculture, industrie, habitation, trafic, loisirs, etc.), l'élévation des exigences concernant la qualité de l'habitat (logements plus grands, fuite hors des centres urbains, etc.), la forte attractivité du sol en tant que placement sûr de capitaux, et bien d'autres encore. En outre, le renchérissement des coûts de construction ainsi que la dépréciation monétaire constituent eux aussi des facteurs importants contribuant à cette augmentation de valeur.

Les **activités des pouvoirs publics** ont également des répercussions sur l'accroissement de la valeur des immeubles. En effet, en raison de la raréfaction constante des terrains disponibles, les communes se voient contraintes de dépenser toujours davantage pour l'aménagement et l'équipement des terrains. En outre, les travaux de raccordement et de planification entrepris par les pouvoirs publics (extension et amélioration des conditions de trafic, des installations de fourniture du courant et de l'eau, l'élaboration de planifications urbaines, de quartiers et de zones) engendrent aussi une plus-value non négligeable pour les immeubles qui ont bénéficié de ces mesures.

## 1.2 Imposition unique des gains immobiliers

Ainsi que nous venons de le démontrer, les immeubles bénéficient souvent – indépendamment de la personne de leur propriétaire – d'une **augmentation constante de leur valeur**, ce qui constitue la principale cause du gain réalisé lors de leur aliénation. Le gain en question n'est ainsi pas engendré par le transfert immobilier proprement dit ; il est simplement réalisé à ce moment-là.

Faudrait-il par conséquent imposer de façon continue cet accroissement de valeur et donc soumettre chaque année à l'impôt sur le revenu, en tant que gain de fortune, chacune des plus-values survenues au cours de la période de calcul ? En fait, les importants problèmes d'ordre pratique auxquels se heurterait le calcul de cette augmentation périodique de la valeur rendent très difficile, voire quasiment impossible un tel mode d'imposition.

Exonérer de tout impôt ce genre de gains réalisés sans aucune contre-prestation sous forme de travail serait également peu satisfaisant, d'autant plus que tout revenu résultant d'une activité lucrative – si minime puisse-t-il être – est imposé.

Au vu de ce qui précède, une **imposition unique (en une seule fois)** des gains immobiliers lors de l'aliénation, moment où ils sont effectivement réalisés, paraît donc non seulement justifiée, mais semble être aussi la seule méthode possible permettant de résoudre les problèmes posés par leur évaluation. En l'occurrence, le gain réalisé peut en effet être déterminé avec précision, simplement en faisant la différence entre le prix de vente et le prix de revient.

### 1.3 Impôt spécial ou imposition dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice ?

Les gains immobiliers peuvent être imposés de diverses manières, par exemple par le biais d'un **impôt spécial** – l'impôt sur les gains immobiliers – ou encore tout simplement dans le cadre de **l'impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice**.

Pour l'imposition distincte et en une seule fois des gains immobiliers, la voie de **l'impôt spécial** est sans doute de loin la plus appropriée. En effet, si le gain immobilier que réalise un contribuable est additionné à ses autres revenus, la progressivité des barèmes de l'impôt sur le revenu aura pour conséquence l'augmentation de la charge fiscale de l'ensemble de son revenu pour la période fiscale en question. L'imposition des gains immobiliers par le biais d'un impôt spécial exclut donc cet inconvénient, et tient ainsi compte du fait que l'origine du gain – qui n'est en fait réalisé qu'une fois – réside dans l'augmentation continue de la valeur de l'immeuble.

Il n'empêche que certains arguments militent malgré tout en faveur d'une imposition par le biais de **l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice**. On peut faire valoir, par exemple, que les gains immobiliers réalisés par un contribuable exerçant professionnellement le commerce d'immeubles représentent des « revenus provenant d'une activité lucrative », qu'il apparaît tout naturel d'imposer comme revenu professionnel.

Les législateurs de la Confédération et des cantons ont accordé plus ou moins de poids aux considérations qui précèdent, et à bien d'autres encore. Avec pour résultat que les gains immobiliers ne sont pas imposés de manière uniforme.

## 2 IMPOSITION DES GAINS IMMOBILIERS EN SUISSE

L'imposition des gains immobiliers présente des grandes différences entre la Confédération et les cantons et entre les cantons eux-mêmes.

Deux systèmes sont appliqués pour l'imposition des gains immobiliers :

- **Système moniste** : Tous les gains immobiliers sont soumis à un **impôt spécial distinct**, appelé « impôt sur les gains immobiliers », et qui s'applique aussi bien aux gains réalisés par les personnes physiques qu'à ceux obtenus par les personnes morales. Il s'agit en l'occurrence d'un **impôt exclusif**, en ce sens que seul cet impôt est perçu sur ce type de gains, qui ne sont donc en principe frappés d'aucune autre charge fiscale.
- **Système dualiste** : Seuls les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune privée des personnes physiques sont imposés séparément au moyen de cet impôt spécial. En revanche, les bénéfices faisant partie de la fortune commerciale (personnes morales ou personnes physiques exerçant une activité indépendante) ou les bénéfices immobiliers découlant d'une opération de nature professionnelle (gains réalisés par un commerçant d'immeubles dans l'exercice de sa profession) sont en principe soumis à l'**impôt ordinaire sur le bénéfice resp. le revenu**. Ils sont donc simplement ajoutés aux autres bénéfices resp. revenus du contribuable.

### 2.1 Imposition des gains immobiliers par un impôt spécial

Les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU<sup>1</sup> connaissent le système moniste, les autres le système dualiste.

Le canton de GE présente une particularité en ce sens que l'impôt spécial sur les gains immobiliers s'applique lui aussi à tous les contribuables, quel que soit leur statut. Il frappe donc également toutes les transactions immobilières réalisées dans le cadre de la fortune privée ou commerciale. Cependant, étant donné que les gains réalisés sur la fortune commerciale par les personnes morales et les contribuables indépendants sont aussi soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice ou le revenu, l'impôt sur les gains immobiliers qui a été prélevé est ensuite imputé sur l'impôt ordinaire dû, le trop-perçu éventuel étant remboursé.

### 2.2 Imposition différente selon le genre du gain immobilier réalisé

Dans le système dualiste, des **distinctions** entre les diverses catégories de gains immobiliers sont établies, et ceux-ci sont soumis soit à un impôt spécial soit à l'impôt ordinaire sur le revenu (le bénéfice). La majorité des cantons et la Confédération appliquent ce système.

S'agissant des personnes physiques, il convient donc tout d'abord de faire une distinction entre :

- les **bénéfices réalisés sur la fortune commerciale** d'une part, y compris les gains de nature professionnelle ; et

---

<sup>1</sup> Canton du JU : les gains réalisés par un commerçant en immeubles sont toutefois ajoutés à son revenu/bénéfice imposable.

- les **gains réalisés sur la fortune privée** du contribuable d'autre part.

Leur traitement fiscal est différent.

Cette forme mixte d'imposition, qui évite toute possibilité de double imposition, est appliquée dans la majorité des cantons, parfois de façon combinée avec un grand nombre d'exceptions.

En ce qui concerne la **distinction** entre la fortune privée et la fortune commerciale du contribuable, un problème parfois peut se poser pour les **immeubles** qui sont **utilisés en partie à des fins privées et en partie à des fins commerciales**.

Cette question de répartition est naturellement importante et en particulier pour les cantons qui possèdent un système dualiste, à savoir ceux qui soumettent à un impôt spécial les gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune privée et qui imposent en revanche les gains réalisés sur la fortune commerciale au moyen de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (*cf. chiffres 2.2.1 et 2.2.2*).

Mais cette distinction est également importante pour les autres cantons, c.-à-d. ceux qui appliquent le système moniste, et cela dans la mesure où ces cantons soumettent tout de même à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice les amortissements qui ont été effectués précédemment, et cela même lorsque le gain immobilier proprement dit fait l'objet de l'impôt spécial (*cf. tableau au chiffre 2.4*).

Ainsi, tant en matière d'impôt fédéral direct que dans tous les cantons, on applique la **méthode dite de la prépondérance** pour savoir si l'immeuble appartient du point de vue fiscal à la fortune privée ou à la fortune commerciale. Selon cette méthode, appartiennent en effet à la fortune commerciale tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

#### **Exemple :**

*Un restaurateur utilise les 30 % d'un immeuble lui appartenant (rez-de-chaussée) pour y exploiter un restaurant, et loue à des tiers les appartements situés aux étages supérieurs, qui représentent quant à eux le 70 % de l'immeuble.*

*Selon la méthode de la prépondérance, tout l'immeuble sera alors considéré comme faisant partie de sa fortune privée.*

### **2.2.1 Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale**

Tant en matière d'impôt fédéral direct (IFD)<sup>2</sup> que dans les cantons de LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS et NE, les gains en capital réalisés lors d'aliénations de valeurs immobilières viennent s'additionner aux autres éléments du résultat d'exploitation et sont en principe soumis à **l'impôt ordinaire sur le revenu (le bénéfice)** :

- les gains en capital faisant partie de la **fortune commerciale** (entrant dans l'actif commercial d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ou d'une société) ; ou

---

<sup>2</sup> Art. 18 al. 2 et art. 58 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD).

- provenant d'une **opération de nature professionnelle**, à savoir les gains réalisés par un **commerçant en immeubles dans l'exercice de sa profession**.

**Remarque :**

*Constitue un tel commerce toute activité qui permet de réaliser des bénéfices immobiliers dans la mesure où elle dépasse la stricte administration de la fortune privée, ce qui est notamment le cas lorsque le contribuable réalise fréquemment de telles opérations, qu'il fait appel à des fonds étrangers ou met à profit ses connaissances professionnelles.*

Ces gains en capital sont donc simplement **ajoutés aux autres revenus/bénéfices**.

Dans les cantons de GL et ZG (jusqu'à fin 2015) les gains réalisés par un commerçant en immeubles dans l'exercice de sa profession sont tout de même soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers si le contribuable est domicilié dans un autre canton ou à l'étranger (assujettissement limité).

Dans les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG<sup>3</sup>, TI et JU, les gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale ou réalisés par un commerçant en immeubles dans l'exercice de sa profession sont en revanche soumis à un **impôt spécial sur les gains immobiliers** (cf. *chiffre 2.1*).

Certains de ces cantons prévoient des exceptions dans la mesure où les gains de nature professionnelle sont parfois tout de même soumis à l'**impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice**.

- Cantons de ZH, UR, SZ, NW, BS, TG et TI : les gains de nature professionnelle dans la mesure où le prix d'acquisition et les impenses (dépenses entraînant une plus-value) dépassent la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, soit lorsque des amortissements comptables ont été effectués ;
- Canton de BE : les gains de nature professionnelle dans la mesure où le contribuable a effectué sur les immeubles en question des travaux leur apportant une augmentation de valeur, et dont le coût se monte au minimum à 25 % du prix d'acquisition ;
- Canton du JU : les gains réalisés par un commerçant d'immeubles comme faisant partie de son bénéfice commercial.

## 2.2.2 Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune privée

En matière d'IFD, les gains en capital réalisés par des particuliers lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de leur fortune privée sont expressément **exonérés** (art. 16 al. 3 LIFD).

Sur le plan cantonal en revanche, les gains obtenus lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune privée sont imposés dans tous les cantons et soumis à un impôt spécial : l'impôt sur les gains immobiliers. En vertu de l'art. 2 al. 1 let d de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID), les cantons sont tenus de prélever un impôt sur les gains immobiliers. Les lignes générales sont fixées à l'art. 12 LHID.

---

<sup>3</sup> Canton de TG : La plupart des immeubles appartenant aux personnes morales sont toutefois soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. Font exception les gains réalisés par les personnes morales exonérées d'impôt qui sont – à l'instar des gains réalisés par les personnes physiques et les sociétés de personnes – soumis à l'impôt spécial.

## 2.3 Impôt personnel ou impôt réel

Les deux systèmes d'imposition mentionnés aux pages précédentes se distinguent l'un de l'autre en fonction de leurs caractéristiques :

- Dans le cas de l'imposition des gains immobiliers par le biais de **l'impôt général sur le revenu**, l'impôt peut toujours être qualifié de **personnel** : le seul critère servant au calcul de l'impôt est en effet la **capacité économique globale du contribuable**.
- En revanche, dans le cas de **l'imposition séparée** des gains immobiliers, tous les cantons possèdent un **impôt spécial** dont l'unique objet est constitué par les gains immobiliers, et qui est prélevé sans tenir compte des autres conditions subjectives (revenu et/ou montant de la fortune) du contribuable. L'impôt spécial répondant à ce type possède donc toutes les caractéristiques d'un **impôt réel**.

## 2.4 Aperçu des réglementations fédérale et cantonales

Le tableau contenu dans les pages suivantes indique les réglementations concrètes pour la Confédération et les divers cantons. Les gains réalisés par les commerçants en immeubles ne sont mentionnés dans ce tableau que lorsque leur mode d'imposition diffère de la règle générale de l'assujettissement aux impôts ordinaires sur le revenu ou le bénéfice (*cf. chiffre 2.2.1*).

Dans la suite du présent article, nous n'évoquerons en principe que l'impôt sur les gains immobiliers en tant qu'impôt spécial. Là où il ne sera cependant pas possible de le faire sous peine de nuire à la clarté des textes, les réglementations ayant pour objet l'imposition des gains immobiliers par le biais de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice seront reproduites sous forme de remarques.

### Imposition des gains immobiliers par la Confédération et les cantons (état 1.1.2015)

Conféd./ canton	Personnes physiques				Personnes morales (sociétés de capitaux et sociétés coopératives)		Remarques
	Immeubles faisant partie de la fortune privée		Immeubles faisant partie de la fortune commerciale		Impôt spécial	Impôt sur le bénéfice	
	Impôt spécial	Impôt sur le revenu	Impôt spécial	Impôt sur le revenu			
IFD	exonérés	exonérés	-	X	-	X	
ZH	X	-	X	<sup>1</sup>	X	<sup>1</sup>	<sup>1</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc.
BE	X	-	X	<sup>2</sup> <sup>3</sup>	X <sup>4</sup>	<sup>2</sup> <sup>3</sup>	<sup>2</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc. <sup>3</sup> Il en va de même des gains immobiliers que le contribuable réalise dans

Con-féd./ can- tons	Personnes physiques				Personnes morales (sociétés de capitaux et sociétés coopératives)		Remarques
	Immeubles faisant partie de la fortune privée		Immeubles faisant partie de la fortune commerciale		Impôt spécial	Impôt sur le bénéfice	
	Impôt spécial	Impôt sur le revenu	Impôt spécial	Impôt sur le revenu			
							l'exercice de sa profession, si des tra- vaux apportant à ces immeubles une plus-value atteignant au moins 25 % du prix d'acquisition ont été exécutés. <sup>4</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
LU	X	-	<sup>5</sup>	X	<sup>6</sup>	X	<sup>5</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values). <sup>6</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
UR	X	-	X	<sup>7</sup>	X	<sup>7</sup>	<sup>7</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc.
SZ	X	-	X	<sup>8</sup>	X <sup>9</sup>	<sup>8</sup>	<sup>8</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis par le fisc. <sup>9</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
OW	X	-	<sup>10</sup>	X <sup>10</sup>	-	X	<sup>10</sup> Les gains réalisés sur les immeubles exploités à des fins agricoles et sylvi- coles sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc, et à l'impôt spécial pour le solde.
NW	X	-	X	<sup>11</sup>	X	<sup>11</sup>	<sup>11</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc.
GL	X	-	<sup>12</sup>	X	<sup>13</sup>	X	<sup>12</sup> Les gains réalisés sur des immeubles exploités à des fins agricoles et sylvi- coles sont également soumis à l'impôt spécial. <sup>13</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
ZG	X	-	<sup>14</sup> <sup>15</sup>	X	<sup>15</sup> <sup>16</sup>	X	<sup>14</sup> Les gains réalisés sur des immeubles exploités à des fins agricoles et sylvi- coles sont également soumis à l'impôt spécial.

Con-féd./ can- tons	Personnes physiques				Personnes morales (sociétés de capitaux et sociétés coopératives)		Remarques
	Immeubles faisant partie de la fortune privée		Immeubles faisant partie de la fortune commerciale		Impôt spécial	Impôt sur le bénéfice	
	Impôt spécial	Impôt sur le revenu	Impôt spécial	Impôt sur le revenu			
							<p><sup>15</sup> Les gains réalisés professionnellement sont soumis à l'impôt spécial lorsque l'assujettissement dans le canton n'existe qu'en raison de la propriété foncière (jusqu'à fin 2015).</p> <p><sup>16</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.</p>
FR	X	-	<sup>17</sup>	X	<sup>18</sup>	X	<p><sup>17</sup> Les gains réalisés sur des immeubles exploités à des fins agricoles et sylvicoles sont également soumis à l'impôt spécial.</p> <p><sup>18</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.</p>
SO	X	-	<sup>19</sup>	X	<sup>20</sup>	X	<p><sup>19</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values).</p> <p><sup>20</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.</p>
BS	X	-	<sup>21</sup> <sup>22</sup> X	<sup>23</sup>	X	<sup>23</sup>	<p><sup>21</sup> Sont également soumis à l'impôt spécial les gains réalisés sur les fonds de placement immobiliers.</p> <p><sup>22</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values).</p> <p><sup>23</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc.</p>
BL	X	-	X	<sup>24</sup>	X	<sup>24</sup>	<p><sup>24</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc.</p>
SH	X	-	<sup>25</sup>	X	<sup>26</sup>	X	<p><sup>25</sup> Les gains réalisés sur des immeubles exploités à des fins agricoles sont soumis à l'impôt spécial.</p> <p><sup>26</sup> Les gains des personnes morales normalement exemptées de l'impôt sont soumis à l'impôt spécial.</p>

Con-féd./ can- tons	Personnes physiques				Personnes morales (sociétés de capitaux et sociétés coopératives)		Remarques
	Immeubles faisant partie de la fortune privée		Immeubles faisant partie de la fortune commerciale		Impôt spécial	Impôt sur le bénéfice	
	Impôt spécial	Impôt sur le revenu	Impôt spécial	Impôt sur le revenu			
AR	X	-	<sup>27</sup>	X	<sup>28</sup>	X	<sup>27</sup> Les gains provenant de la vente d'immeubles agricoles et sylvicoles appartenant à des personnes physiques sont soumis à l'impôt spécial. <sup>28</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
AI	X	-	<sup>29</sup>	X	<sup>29</sup> <sup>30</sup>	X	<sup>29</sup> Sont également assujettis à l'impôt spécial les gains réalisés sur les immeubles utilisés à des fins agricole et sylvicole. <sup>30</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
SG	X	-	<sup>31</sup>	X	<sup>31</sup> <sup>32</sup>	X	<sup>31</sup> Sont également assujettis à l'impôt spécial les gains réalisés sur les immeubles utilisés à des fins agricole et sylvicole. <sup>32</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
GR	X	-	<sup>33</sup>	X	-	X	<sup>33</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values).
AG	X	-	<sup>34</sup>	X	<sup>34</sup>	X	<sup>34</sup> Impôt spécial à titre subsidiaire dans le cas où l'imposition par l'impôt sur le revenu ou le bénéfice n'est pas possible, quels qu'en soient les motifs.
TG	X	-	<sup>35</sup>	X	<sup>36</sup>	X	<sup>35</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values). <sup>36</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
TI	X	-	X	<sup>37</sup>	X <sup>38</sup>	<sup>37</sup>	<sup>37</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc. <sup>38</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.

Con-féd./ can- tons	Personnes physiques				Personnes morales (sociétés de capitaux et sociétés coopératives)		Remarques
	Immeubles faisant partie de la fortune privée		Immeubles faisant partie de la fortune commerciale		Impôt spécial	Impôt sur le bénéfice	
	Impôt spécial	Impôt sur le revenu	Impôt spécial	Impôt sur le revenu			
VD	X	-	<sup>39</sup>	X <sup>39</sup>	<sup>40</sup>	X	<sup>39</sup> Les gains réalisés sur les immeubles exploités à des fins agricoles et sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc, et à l'impôt spécial pour le solde. <sup>40</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
VS	X	-	<sup>41</sup>	X	-	X	<sup>41</sup> Les gains réalisés sur des immeubles utilisés à des fins agricoles ou sylvicoles sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des amortissements récupérés et à l'impôt spécial pour la part restante (plus-values).
NE	X	-	<sup>42</sup>	X	<sup>42</sup> <sup>43</sup>	X	<sup>42</sup> Les gains réalisés sur des immeubles destinés à la culture du sol sont toujours soumis à l'impôt spécial. <sup>43</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.
GE	X	-	X	<sup>44</sup>	X	<sup>44</sup>	<sup>44</sup> Tous les gains immobiliers sont en principe soumis à l'impôt spécial. Toutefois, vu que les gains réalisés sur la fortune commerciale (personnes morales et indépendants) sont également soumis à l'impôt sur le bénéfice ou sur le revenu, l'impôt sur les gains immobiliers est imputé sur l'impôt ordinaire ou remboursé.
JU	X	<sup>45</sup>	X	<sup>45</sup> <sup>46</sup>	X <sup>47</sup>	<sup>45</sup> <sup>46</sup>	<sup>45</sup> Les gains réalisés sur des immeubles dont le contribuable fait le commerce dans l'exercice de sa profession sont soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. <sup>46</sup> Les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt sur le revenu (sur le bénéfice) dans la mesure où des amortissements ont été admis antérieurement par le fisc. <sup>47</sup> Les gains réalisés par des personnes morales normalement exonérées d'impôt sont soumis à l'impôt spécial.

### 3 SOUVERAINETÉ FISCALE

#### 3.1 Impôt cantonal et impôt communal

Rappelons tout d'abord que la Confédération ne perçoit **aucun impôt spécial** sur les gains immobiliers.

En revanche, tous les cantons prélèvent un tel impôt. Dans la plupart d'entre eux, l'impôt est prélevé uniquement par l'autorité cantonale. Il est cependant parfois perçu aussi bien par les communes que par le canton (BE, OW, FR, BS, SH, GR et JU).

Enfin, dans les cantons de ZH et de ZG, seules les communes prélèvent cet impôt, toutefois sur la base de prescriptions contenues dans la loi fiscale cantonale. Les cantons peuvent déterminer si l'impôt sur les gains immobiliers est prélevé par le canton ou par les communes (art. 2 al. 2 LHID).

Là où l'impôt sur les gains immobiliers est perçu exclusivement par le canton, les communes participent en règle générale à son produit sous une forme ou une autre.

Les tableaux suivants donnent des explications sur les collectivités publiques qui perçoivent un gain immobilier et comment est établie la répartition éventuelle du produit.

**Remarque :**

*Il est à noter que lorsque les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice (cf. tableau au chiffre 2.4), l'impôt est perçu – de façon tout à fait normale – aussi bien par les communes que par le canton.*

#### Souverainetés fiscales en matière d'impôt sur les gains immobiliers (état 1.1.2015)

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Répartition du produit de l'impôt cantonal
		obligatoire	facultatif	
ZH		X		Pas de répartition. La totalité du produit de l'impôt revient à la commune politique sur laquelle se trouve l'immeuble.
BE	X	X		Pas de répartition
LU	X			La participation de la commune dans laquelle l'immeuble est situé correspond au 1/2 du produit de l'impôt cantonal.
UR	X			L'Etat perçoit, pour son investissement et ses tâches connexes une avance de 10 %. Le reste se répartit comme suit : 50 % canton, 50 % commune de domicile.
SZ	X			Le produit de l'impôt sur les gains immobiliers sera, conformément à la loi sur la péréquation financière, réparti à concurrence d'un quart entre les districts et les communes.
OW	X	X		Coefficients annuels cantonal, communal et paroissial, comme pour l'impôt sur le revenu. La part cantonale représente environ 1/3 du total.
NW	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison de

Canton	Impôt cantonal	Impôt communal		Répartition du produit de l'impôt cantonal
		obligatoire	facultatif	
				50 %.
GL	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison de 50 %.
ZG		X		Pas de répartition
FR	X	X		Pas de répartition
SO	X			Les coefficients d'impôt de la commune et de la paroisse sont englobés dans l'impôt de l'Etat (impôt cantonal).
BS	X	X <sup>1</sup>		Pas de répartition pour les personnes physiques. Les communes du siège des personnes morales perçoivent une quote-part de l'impôt sur les gains immobiliers équivalent au taux d'imposition applicable aux personnes physiques. <sup>1</sup> L'impôt communal est prélevé uniquement auprès des personnes physiques des communes Bettingen et Riehen.
BL	X			
SH	X	X		
AR	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison des 2/3.
AI	X			Pas de répartition ; cependant, le produit de l'impôt doit être affecté aux améliorations foncières et au financement du système scolaire ainsi qu'à l'alimentation du fonds des bourses pour la formation professionnelle.
SG	X			Les communes participent à raison de 36 %.
GR	X	X		Pas de répartition
AG	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison de 50 %.
TG	X			45 % du produit de l'impôt vont au canton, 25 % aux communes scolaires, et 25 % aux communes locales. Les 5 % restants vont à la paroisse à laquelle appartient le contribuable (ou alors également à la commune politique).
TI	X			La participation de la commune de situation dépend du niveau du coefficient de l'impôt communal ; elle s'élève cependant au maximum à 40 %.
VD	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison des 5/12
VS	X			La commune de situation de l'immeuble participe à raison des 2/3.
NE	X			Pas de répartition
GE	X			Pas de répartition
JU	X	X		La participation de la commune de situation dépend du coefficient de l'impôt communal. Une participation est également versée à la collectivité ecclésiastique.

### 3.2 Délimitation de la souveraineté fiscale / Lieu d'imposition

En règle générale, l'imposition des gains immobiliers (c.-à-d. réalisés à la suite de l'aliénation d'immeubles) est effectuée **là où se trouve l'objet**, à savoir **par le canton ou par la commune où l'immeuble est situé**.<sup>4</sup>

Si l'immeuble aliéné avec un bénéfice est sis sur le territoire de plusieurs cantons ou communes, le gain total sera réparti entre les cantons, respectivement entre les communes, et cela proportionnellement à la valeur des parcelles sises sur le territoire des différents for fiscaux. Dans ce cas, deux méthodes sont concevables :

- L'une consiste à calculer le montant de chaque gain partiel, et cela proportionnellement à la quote-part des diverses parties de l'immeuble au produit de l'aliénation et au prix de revient. Les investissements faits sur chacune des parties d'immeuble doivent en outre être intégralement pris en considération par l'autorité fiscale concernée.
- Selon l'autre méthode, on partage le gain total selon la valeur proportionnelle de chaque partie de l'immeuble. Cette méthode ne peut toutefois être appliquée que si les collectivités concernées perçoivent le même type d'impôt sur les gains immobiliers.

---

<sup>4</sup> Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF), cette règle est aussi applicable aux gains immobiliers réalisés dans le cadre du commerce professionnel d'immeubles. Cf. à ce propos l'Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 131 I 249.

## 4 ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT (LE SUJET FISCAL)

### 4.1 Le débiteur de l'impôt

Est réputé contribuable **le vendeur** (aliénateur) d'un immeuble, d'une part de copropriété immobilière ou d'un droit distinct et permanent immatriculé au Registre foncier (par ex. droit de source, concession hydraulique et autres servitudes).

L'aliénateur est en principe la **personne qui est inscrite au Registre foncier en tant que propriétaire de l'immeuble** du point de vue du droit civil.

En raison de l'assimilation de la notion d'aliénation à la notion de transferts dits économiques, on considère également comme aliénateurs toutes les personnes qui possèdent le **pouvoir de disposer économiquement d'un immeuble** et qui le transfèrent à **titre onéreux**.

Dans les cantons de BE et NE, les personnes qui ont – de par la loi ou par contrat – droit à une part du bénéfice, sont traitées de la même façon que l'aliénateur. Il en va de même dans le canton du JU, mais la participation au gain doit expressément résulter de la loi.

Lorsque les gains immobiliers sont soumis à un impôt spécial, les copropriétaires, les conjoints et les enfants mineurs sont en général assujettis de façon indépendante, et donc imposés séparément.

### 4.2 Les exceptions à l'assujettissement subjectif (exonérations)

Tous les cantons possèdent de nombreuses exceptions à l'assujettissement. Les raisons de ces exonérations sont cependant très diverses. Elles peuvent avoir un **caractère subjectif** ou **objectif**.

Alors que dans le cas des exceptions objectives à l'assujettissement (*cf. chiffre 5.4*), les raisons de l'exonération fiscale se rapportent à l'immeuble lui-même ou à la cause de l'aliénation, **les exonérations subjectives ont trait à la personnalité du vendeur** (ainsi que, dans certains cas, de l'acheteur).

C'est ainsi que sont en règle générale subjectivement **exonérés** de l'impôt (art. 23 LHID) :

- la **Confédération et ses établissements**, dans les limites fixées par la législation fédérale ;

**Remarque :**

*Etant donné que le droit fédéral prime sur le droit cantonal, une prescription expresse dans la législation cantonale n'est pas nécessaire. Quelques lois cantonales concernant l'impôt sur les gains immobiliers contiennent néanmoins des dispositions spéciales relatives à l'exonération fiscale de la Confédération et de ses établissements.*

- les **cantons**, les **communes** et les paroisses ainsi que les **collectivités et établissements de droit public** régies par le droit cantonal ou communal, en vertu du principe selon lequel l'Etat ne doit pas s'imposer lui-même ;<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Canton d'UR : De plus, les corporations Uri et Ursern ainsi que les communautés civiques sont exonérées d'impôt sur les gains immobiliers.

- les **Eglises nationales**, les **institutions d'utilité publique** ainsi que les **personnes morales expressément exonérées d'impôt** dans le canton, pour les gains réalisés sur des immeubles ayant servi directement au but idéal poursuivi et pour lequel l'organisation en question est déjà exemptée de l'assujettissement en matière d'impôt sur le bénéfice et le capital (buts publics, de culte, d'instruction, d'utilité publique, etc.) ;  
Cette exonération en matière de gains immobiliers souffre des restrictions suivantes :
  - Cantons de BE, LU, UR, SZ, ZG, FR, BS, TI et JU : l'exonération ne concerne que les Eglises nationales (reconnues) et leurs paroisses, et ne s'étend qu'aux gains qu'elles réalisent sur leur propre territoire. Les institutions d'utilité publique ainsi que les personnes morales exonérées ne bénéficient en revanche d'aucune exonération.
  - Canton de ZH : seules les Eglises nationales et certaines collectivités du droit communal sont exonérées d'impôt.
  - Canton des GR : seules les Eglises nationales et les paroisses sont exonérées d'impôt.
  - Canton de BS : exonération partielle des caisses-maladie et des assurances-maladie pour les revenus et éléments de leur fortune qui ont un rapport direct avec l'exercice de leur activité.
  - Cantons de GL, SO, SH, AR, AI et TG : les personnes morales qui sont normalement exonérées d'impôt sont tout de même soumises à l'impôt sur les gains immobiliers.
  - Canton de NE : les Eglises nationales, les institutions d'utilité publique ainsi que les personnes morales normalement exonérées dans le canton sont soumises à l'impôt sur les gains immobiliers. Il en va de même pour le canton de VD, mais pas pour les Eglises nationales.
- les **Etats étrangers**, pour leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, sous réserve de réciprocité ;
- les **entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession** de la Confédération ;
- les personnes appelées en qualité officielle auprès des organisations intergouvernementales, institutions internationales, missions diplomatiques ou d'autres **organismes internationaux** (art. 2 al. 2 de la loi sur l'Etat hôte du 22 juin 2007 [LEH]) ;
- les **assureurs maladie**, dans la mesure où leur revenu et leur fortune servent exclusivement à mettre en œuvre les assurances sociales ou à allouer ou à garantir des prestations d'assurances sociales (art. 80 de la loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales du 6 octobre 2000 [LPGA]).<sup>6</sup>

**Remarque :**

*La législation fédérale prescrit que les institutions de prévoyance professionnelle, les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, les personnes morales qui poursuivent des buts culturels et les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, sont exonérés selon l'art. 23 al. 1 let. d-g et i LHID, mais sont soumis dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 23 al. 4 LHID).*

---

<sup>6</sup> ATF 2C\_584 / 2009 du 24 février 2010.

## 5 OBJET DE L'IMPOSITION (L'ASSIETTE DE L'IMPÔT)

Les lois fiscales cantonales ne définissent pas l'objet de l'impôt sur les gains immobiliers de manière uniforme, mais elles entendent généralement par là le gain réalisé lors de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton, ainsi que les indemnités uniques reçues au titre des droits et servitudes durables grevant un immeuble.

L'objet de l'impôt est constitué en fait de trois éléments, à savoir **le gain immobilier, l'immeuble** proprement dit et **l'aliénation** ou transfert (changement opéré dans le droit de propriété). Il ne peut donc y avoir imposition du gain immobilier que si ces trois composantes sont réunies.

### 5.1 Le gain immobilier proprement dit

Le gain immobilier peut être désigné comme étant l'objet de l'impôt au sens propre du terme. Ainsi que nous l'avons déjà mentionné dans l'introduction, le **gain imposable** (assiette de l'impôt) est le **bénéfice net provenant de l'aliénation d'un bien immobilier**.

L'impôt n'a donc pas pour objet un accroissement de la valeur de l'immeuble survenu en l'espace d'un certain laps de temps, mais bien l'augmentation de la valeur qui apparaît au moment de la vente de cet immeuble. Cette plus-value résulte de la différence entre le prix de revient (prix d'acquisition augmenté des impenses) et le produit de l'aliénation diminué des déductions autorisées par la loi. En outre, les déductions autorisées peuvent varier selon le canton.

S'agissant de la définition de ces notions et du mode de calcul du gain dans les divers cantons, *cf. chiffre 7*.

#### **Remarque :**

*Certains gains immobiliers ne sont toutefois pas soumis séparément à l'impôt sur les gains immobiliers comme un impôt distinct. A ce sujet, nous renvoyons le lecteur au tableau du chiffre 2.4, qui indique quels sont les gains assujettis à l'impôt spécial, et ceux qui sont soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice.*

### 5.2 Les immeubles

Toutes les lois fiscales cantonales délimitent ce qu'il convient d'entendre par « immeubles » en se fondant sur la définition qu'en donne le Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC).

Ainsi, selon l'article 655 CC, sont réputés être des immeubles :

- les biens-fonds (l'ordonnance sur le Registre foncier précise : Surfaces de terrain limitées et les constructions fixes et plantes qui en font partie) ;
- les droits distincts et permanents, immatriculés au Registre foncier (droits d'usufruit, droits de superficie, etc.) ;<sup>7</sup>
- les mines ;

---

<sup>7</sup> Dans les cantons de SZ et SO, les constructions et les installations sur un fonds d'autrui en vertu d'un droit dérivé (par exemple un droit de superficie d'une durée inférieure à 30 ans) sont aussi considérées comme étant des immeubles.

- les parts de copropriété d'immeubles.

Les lois fiscales des cantons de BE et du JU assimilent également aux immeubles les forces hydrauliques de même que les droits sur celles-ci.

Dans le canton de FR, les transferts d'un chalet de vacances ou autre construction similaire érigée sur le fonds d'autrui donnent également lieu à imposition, même s'ils ne sont pas inscrits en tant qu'immeubles au Registre foncier.

Le droit moderne en la matière soumet à l'impôt sur les gains immobiliers non seulement les états de fait relevant du droit civil, mais aussi certains **faits économiques**, comme par exemple l'aliénation d'une participation majoritaire dans une société immobilière (*cf. chiffre 5.3.3*).

### 5.3 L'aliénation proprement dite (le transfert de propriété)

L'aliénation proprement dite constitue en quelque sorte l'aspect visible de l'opération par laquelle l'augmentation de valeur d'un immeuble est réalisée. Elle est donc une composante de l'objet de l'impôt.

Par aliénation pouvant conduire à la réalisation d'un gain immobilier imposable, il faut entendre tout acte – fondé sur le droit privé ou sur le droit public – qui a pour effet de transférer à un tiers le pouvoir de disposition réel ou économique d'un immeuble, ainsi que les actes visant le partage de la propriété d'un immeuble.

Si l'on est en présence d'un transfert de la propriété d'un immeuble, on parlera d'une **aliénation au sens étroit du terme**. En revanche, si l'on n'a affaire qu'à un transfert du droit de disposer – du point de vue économique – d'un immeuble, on qualifiera l'opération de « **transfert économique** ».

Ces deux genres d'aliénations donnent naissance à l'assujettissement dans la mesure où elles conduisent entièrement ou partiellement à la réalisation d'un gain immobilier, et pour autant que le transfert en question ne soit pas expressément – aux termes de la loi fiscale – déjà exonéré de l'impôt.

Les définitions de ces aliénations peuvent être formulées de manière très différente dans les diverses lois fiscales.

#### 5.3.1 Les transferts de droit civil

##### 5.3.1.1 Les transferts de droit privé

Il s'agit là des transferts de la propriété immobilière effectués sous le régime du droit civil suisse (CC, CO). Pour être valables, il faut qu'ils s'appuient sur une **cause juridique** (contrat, testament, etc.) et soient **inscrits au Registre foncier**.

En règle générale, l'immatriculation au Registre foncier a un effet constitutif, de sorte que le jour de l'inscription marque en même temps la naissance du droit d'imposer le gain immobilier.

Parmi les principaux transferts de droit privé ouvrant la voie à une imposition sur les gains immobiliers, on compte notamment la vente, l'échange et l'apport d'un immeuble dans une société de capitaux ou

une société coopérative. On peut également citer la donation ainsi que la dévolution d'hérédité n'ouvrant toutefois pas la voie à une imposition à proprement parler, mais à un report d'imposition sur les gains immobiliers.

### 5.3.1.2 Les transferts reposant sur une décision de droit public

Ces aliénations sont celles ayant pour motif une obligation juridique découlant d'une loi fondée sur le **droit public**. Elles ont en effet lieu en vertu d'un **acte administratif** (décision, jugement) établi sur la base d'une telle loi.

Au nombre des transferts fondés sur une décision officielle, on compte ainsi les expropriations, les exécutions forcées (par ex. ventes aux enchères par l'Office des poursuites et faillites), les remaniements parcellaires et les remembrements, les planifications de quartiers, etc.<sup>8</sup>

### 5.3.2 Les transferts économiques

Par le terme de « transfert économique », on entend le **transfert durable – économiquement parlant – d'importants droits de disposition sur un immeuble**, sans qu'il y ait pour autant un transfert de propriété au sens du droit civil (changement de propriétaire au registre foncier avec authentification officielle de la mutation ; art. 12 al. 2 let. a LHID).

Quant au motif juridique de ce type de transfert, il peut aussi bien être fondé sur une **transaction juridique privée** que sur une **décision de droit public**.

Le but économique recherché, à savoir une modification du pouvoir de disposer des biens immobiliers, peut cependant être également atteint en dehors des formes juridiques susmentionnées.

Les transferts économiques peuvent prendre les formes les plus diverses. Leur assujettissement est prévu pratiquement par toutes les lois fiscales, le plus souvent par le biais d'une **clause générale**. La clause générale de l'art. 12 al. 2 let. a LHID est obligatoire pour les cantons en tant qu'exigence minimale.

Cela s'inscrit d'abord dans la ligne d'une maxime du droit fiscal selon laquelle des états de faits économiques identiques doivent avoir des conséquences juridiques identiques. En outre, dans le but d'empêcher les évasions fiscales, les législations et la jurisprudence ont établi des règles permettant d'imposer également ces transferts économiques.

Les principaux types de transferts économiques seront décrits en ce qui suit.

#### 5.3.2.1 Les opérations en chaîne

Il s'agit là d'un genre d'opération relativement fréquente, portant sur la **cession du droit d'acquérir un immeuble**.

Les opérations en chaîne ont lieu sous la forme d'un **contrat** (contrat de vente, contrat prévoyant un droit d'option, de rachat ou de préemption) ayant un immeuble pour objet. L'acquéreur se voit conférer de manière expresse, par une clause de substitution, la possibilité de faire succéder un tiers

---

<sup>8</sup> Dans les cantons de NW, AG et de GE, la perception ne peut être effectuée que si les créanciers ont été entièrement payés.

dans ses droits. Cette tierce personne a par la suite la faculté de faire inscrire l'opération au Registre foncier ou de faire en sorte qu'une personne intéressée puisse devenir une éventuelle partie prenante au contrat de vente. Ayant pour conséquence de pouvoir admettre, grâce à la clause de substitution, plusieurs personnes comme acquéreurs successifs de l'objet du contrat, cette opération porte dès lors le nom d'opérations en chaîne ou de « commerce par intermédiaire ».

Sous l'angle du droit civil, il n'y a dans tous les cas qu'un seul changement de mains : celui opéré entre le vendeur et l'acquéreur dont le nom est en fin de compte inscrit au Registre foncier.

Vu sous l'angle fiscal, les opérations en chaîne sont en revanche traitées différemment suivant les cantons. Il est malgré tout de règle de considérer comme « transferts économiques » les opérations en chaîne lors desquelles le vendeur aliène les éléments essentiels des droits de disposition faisant partie de l'immeuble.

Il y a **donc imposition lors de chaque transfert de propriété**, c.-à-d. à chacun des divers échelons du processus (chaque fois que le document comportant le droit de substitution change de mains).

### 5.3.2.2 La vente de participations à des sociétés immobilières

On ne connaît pas de notion-type de la société immobilière. En fait, il s'agit pour la plupart de sociétés anonymes qui se caractérisent surtout par leur but, lequel consiste exclusivement ou principalement à **tirer un profit économique de l'augmentation de la valeur des immeubles** qu'elles possèdent, **ou de leur utilisation en tant que placement sûr ou rentable de capitaux**. La manière dont le profit en question est réalisé, que ce soit par l'utilisation de l'immeuble, son aliénation, sa location, son affermage ou encore en y édifiant des constructions n'a en l'occurrence aucune importance.

Or, les divers détenteurs de parts de sociétés immobilières exercent en commun les droits de disposer des immeubles, proportionnellement aux parts qu'ils possèdent. Par conséquent, on ne pourra parler d'un transfert économique – c.-à-d. d'un transfert des droits conférant la maîtrise – que si la **totalité** ou du moins la **majorité des parts** de la société sont aliénées.<sup>9</sup>

Car avec le transfert de la participation, la domination de la société et, partant, le droit de disposer des immeubles compris dans l'aliénation, passent en effet en mains d'une tierce personne.

Les transactions de ce type sont par conséquent soumises à l'impôt sur les gains immobiliers, à raison du bénéfice qui se rapporte à l'ensemble de la propriété foncière de la société immobilière.

En revanche, dans la plupart des cantons, l'aliénation de **participations minoritaires** ne tombe pas sous le coup de l'impôt sur les gains immobiliers, sauf si les divers détenteurs de parts étaient déjà au courant – en toute connaissance de cause et en complet accord mutuel – du fait que l'acheteur de leurs actions détiendrait ainsi la majorité des parts et aura dès lors la faculté d'agir en tant que propriétaire des immeubles.

---

<sup>9</sup> Canton de SZ : sont également imposables les transferts concernant une participation considérée comme « déterminante ». Cette condition est donnée lorsque, par ce transfert, une majorité des droits de vente déterminants ou un droit de jouissance spécial, est octroyé.

Seuls les cantons de LU, VD, VS, NE et GE font exception à cette règle et imposent également les gains provenant de l'aliénation de participations minoritaires.

Dans le canton de LU, les gains provenant de l'aliénation d'une participation minoritaire ne sont toutefois imposés que lorsque ces droits de participation concernent un droit de jouissance spécial (par ex. un droit d'habitation) grevant une unité d'habitation.

### 5.3.3 Charges réelles grevant les immeubles à titre onéreux

Les charges réelles grevant les immeubles sous la forme de **servitudes** de droit privé ou de restrictions à la propriété de droit public consacrent en quelque sorte un **partage** ou un **fractionnement des droits de propriété sur un immeuble**. Pour que l'on puisse parler, en l'occurrence, d'une aliénation, ce partage doit être non seulement **important et durable** (de manière illimitée) mais surtout **fait à titre onéreux**. Ces conditions sont en principe remplies lorsque le droit de disposer de l'immeuble grevé est restreint durablement et de manière importante par ces servitudes ou autres restrictions, ou que celles-ci portent préjudice à sa valeur de revente (art. 12 al. 2 let. c LHID).

Ainsi, les lois fiscales de presque tous les cantons prévoient expressément que la charge grevant un immeuble limite son exploitation ou en diminue sa valeur vénale de manière essentielle et durable (pour une durée illimitée), et qu'elle donne lieu à une indemnité (indemnité unique ou périodique illimitée dans le temps), elle est donc assujettie à l'impôt sur les gains immobiliers.

En revanche, les redevances annuelles et périodiques limitées dans le temps – telles que les droits de superficie d'une durée inférieure à 30 ans – sont soumises à l'impôt sur le revenu.

Les cantons de SZ, NW et TI n'imposent en principe que les indemnités uniques concernant des charges ou servitudes durables et importantes.

Le canton de VD a une pratique analogue s'agissant des immeubles faisant partie de la fortune privée. Pour ce qui est des immeubles commerciaux, les indemnités en question sont toujours soumises à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice.

Les dispositions légales des cantons de VS et GE<sup>10</sup> soumettent, quant à elles, à l'impôt sur le revenu toutes les indemnités pour concession d'un droit de superficie, qu'elles soient constituées par des versements uniques en capital ou par des redevances périodiques.

Dans les autres cantons, ces indemnités tombent sous le coup de la clause générale. En l'occurrence, il s'agira de déterminer, à la lumière des critères cités, s'il y a eu ou non « transfert économique ».

### 5.3.4 Cas particuliers

#### 5.3.4.1 Apport privé / prélèvement privé

Dans les cantons qui soumettent à l'impôt sur les gains immobiliers comme un impôt spécial les gains immobiliers réalisés sur les immeubles faisant partie de la **fortune privée**, et à l'impôt sur le revenu (bénéfice) ceux réalisés sur les immeubles faisant partie de la **fortune commerciale** (cf. *chiffre 2.2*),

---

<sup>10</sup> Canton de GE : impôt spécial en cas de cession d'un droit du patrimoine privé / impôt sur le revenu dans tous les autres cas.

le **transfert dans la fortune commerciale d'immeubles appartenant au patrimoine privé** est également soumis à l'impôt spécial, même s'il n'y a pas eu d'aliénation proprement dite. Inversement, le transfert d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale dans la fortune privée tombe sous le coup des impôts frappant le revenu ou le bénéfice.

Si tel n'était pas le cas, il pourrait y avoir évitement d'impôt, car lors d'une éventuelle aliénation ultérieure de l'immeuble faisant cette fois partie de la fortune commerciale, le gain imposable ne sera alors constitué que par la différence entre la valeur d'apport et le produit de l'aliénation. C'est la raison pour laquelle le fisc impose dans ce cas la **différence entre le prix de revient et la valeur de cet apport** au moment du transfert.

#### 5.3.4.2 Modification des rapports de participation dans une société de personnes

Dans ce cas, un gain immobilier peut être réalisé et imposé lorsque la modification des droits de participation a lieu à titre onéreux et que l'indemnité est plus élevée que la quote-part du prix de revient afférent à la partie aliénée.

### 5.4 Les exceptions à l'assujettissement objectif

Toutes les lois fiscales cantonales contiennent des dispositions qui exonèrent de l'impôt certains gains immobiliers, ou qui diffèrent le moment de l'imposition dans des cas déterminés.

En l'occurrence, il convient d'établir tout d'abord une distinction de principe entre **l'exonération objective** et **l'exonération subjective** :

- S'agissant des exonérations objectives, les raisons tiennent à l'objet de l'impôt. Il s'agit avant tout de cas de transferts de la propriété dont les gains en découlant sont exonérés de l'impôt pour des raisons sociales, économiques ou autres.
- Dans le cas des exonérations subjectives, les motifs résident pour l'essentiel dans la personne-même de l'aliénateur (*cf. chiffre 4.2*).

Les exceptions objectives se rapportent en premier lieu à une série de transferts qui ne sont pas soumis à l'impôt. Mais elles peuvent aussi se rapporter à la nature du gain. C'est ainsi que dans la plupart des cantons, les gains dont le montant est peu important (surnommés « gains bagatelles ») sont exonérés de l'impôt. Le canton de GE renonce par ailleurs à toute imposition lorsque l'immeuble en question a été en possession de l'aliénateur durant plus de 25 ans.

#### 5.4.1 Report de l'imposition

Les cantons admettent le **report de l'imposition** pour les gains réalisés à la suite de certaines aliénations. Ainsi, l'imposition n'a pas lieu immédiatement, mais est différée jusqu'à la prochaine aliénation. Elle est en effet différée jusqu'à la prochaine aliénation imposable. Par conséquent, lorsqu'un immeuble a été acquis par le biais d'une aliénation avec report de l'imposition, c'est le prix de la dernière aliénation ayant donné lieu à un impôt qui vaut comme prix d'acquisition.

De telles exceptions sont admises pour de raisons diverses, par exemple parce qu'une **caractéristique essentielle de l'aliénation imposable fait défaut** (pas de transfert de la propriété, ni des droits de disposer de l'immeuble, avancement d'hoirie, dévolution d'hérédité, donation) ou parce que les **gains réalisés** sont exemptés de l'impôt **pour des raisons économiques ou sociales** (Art. 12 al. 3 LHID).

Ces systèmes de report de l'imposition varient toutefois partiellement d'un canton à l'autre. Les réglementations en vigueur dans les différents cantons sont indiquées dans l'aperçu ci-dessous.

### Reports de l'imposition dans les cantons (état 1.1.2015)

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
Aliénations à la suite de <b>dévolution d'hérédité</b> (succession, partage successoral, legs) et d'avancement d'hoirie ;	Tous les cantons, à l'exception de
- dito, mais l'imposition est également différée lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires, en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant ;	NE
- dito, mais l'impôt est reporté seulement dans les cas d'avancements d'hoirie, toutes les autres dévolutions d'hérédité étant exonérées.	GE
Aliénations à la suite de <b>donations</b> .	Tous les cantons, avec une réserve pour BE <sup>1</sup>
Aliénations à la suite d' <b>échanges sans soulte</b> d'immeubles sis dans le canton et ayant approximativement la même surface et la même valeur ;	BL, NE, GE
- dito, mais uniquement pour les terrains non bâtis ;	FR
- dito, mais seulement pour des échanges opérés dans l'intérêt public, tel que la réalisation de tâches publiques, l'encouragement à la propriété immobilière ou l'aménagement de terrains à bâtir.	VS
Aliénations en rapport avec <b>la constitution, la modification ou la liquidation du régime matrimonial</b> , pour autant que les époux soient d'accord ;	ZH, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, GR, TI, VD, VS, NE, GE
- dito, mais concerne uniquement l'adoption ou l'abandon du régime de la communauté des biens.	BE
Aliénations fondées sur des <b>mutations entre personnes faisant partie de la même famille</b> ;	
- entre époux ;	SH, AG, TG, GE
- entre époux, mais uniquement pour les aliénations suite au divorce ;	VD, VS
- entre époux, également à la suite d'une liquidation de régime matrimonial, également entre partenaires enregistrés, pour autant que les deux partenaires soient d'accord ;	LU, UR
- sur demande des deux époux, pour s'acquitter d'une obligation ou créance découlant du régime matrimonial ou du droit du divorce ;	ZH, BE, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS, JU
- entre descendants ou ascendants en ligne directe.	AG

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
En cas d'aliénation de l' <b>habitation</b> (maison ou appartement) ayant <b>durablement et exclusivement servi au propre usage</b> de l'aliénateur, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié, à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une <b>habitation servant au même usage</b> .	Tous les cantons, avec une réserve pour GE <sup>2</sup>
Aliénations avec acquisition, dans un délai déterminé, d'un <b>immeuble de remplacement</b> de même valeur sis en Suisse, faisant partie de l'actif immobilier nécessaire à l'exploitation ;	ZH, UR, SZ, ZG, SO <sup>3</sup> , BS, BL, TI, JU
- dito, mais uniquement en cas de emploi dans le même canton ;	NW
- dito, mais il n'est même pas nécessaire que l'immeuble de remplacement soit de même valeur ;	JU
- dito, mais si l'immeuble peut avoir été vendu pour de simples raisons financières, l'immeuble de remplacement doit en revanche remplir la même fonction sur le plan de l'exploitation ;	BE
- dito, mais seulement si le propriétaire est une personne morale exonérée de l'assujettissement régulier à l'impôt mais en principe soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.	AR, AI, SG, TG
En cas d'aliénation d'un immeuble à l'Etat, à une commune ou à une corporation de droit public ayant son siège dans le canton pour cause d'utilité publique ou d'intérêt général avec acquisition, dans un certain délai, d'un immeuble de remplacement.	GE <sup>2</sup>
En cas d'aliénation totale ou partielle d'un <b>immeuble agricole ou sylvicole</b> , à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même.	ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE <sup>2</sup> , JU
Aliénations fondées sur des <b>actes administratifs (remembrements)</b> :	
- réunions et remaniements parcellaires ;	Tous les cantons
- établissement de plans de quartiers ;	Tous les cantons à l'exception de BE, ZG
- rectifications de limites ou de frontières ;	Tous les cantons
- arrondissement d'une aire agricole ;	Tous les cantons, à l'exception de BL
- planification de droits de jouissance ou d'usufruit.	ZG
Aliénation à la suite d'une <b>expropriation</b> ou aliénation volontaire motivée par l'imminence d'une expropriation ;	UR <sup>4</sup> , SZ <sup>4</sup> , OW <sup>4</sup> , ZG, FR, BS, SH <sup>5</sup> , AR, AI, SG, GR, NE, JU
- dito, mais seulement en cas de emploi (réinvestissement)	SO, BL, AG <sup>6</sup> , VD, GE
- dito, mais uniquement dans la mesure où l'exproprié reçoit à titre de remplacement un immeuble similaire situé en Suisse ou dans le canton	LU, VS
<b>Aliénations</b> purement <b>formelles</b> , sans qu'il y ait modification des droits de participation appréciables en argent, en particulier lors de la transformation de raisons individuelles, de sociétés en nom collectif et de personnes morales ;	ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, AG, TI, JU
En cas de <b>fondation</b> par <b>apport</b> , de <b>fusion</b> ou de <b>réunion</b> semblable et de <b>scission</b> d'entreprises ;	ZH, SZ, GL, ZG, AI, JU
- dito, mais uniquement en relation avec une restructuration	LU, UR, NW, BS, BL, AG

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
- dito, mais seulement dans le cadre de la restructuration des sociétés exonérées d'impôt mais soumises à l'impôt sur les gains immobiliers	SG
- dito, mais uniquement en cas de fusion ou de division d'institutions de prévoyance	VD, SH
Aliénations à la suite d' <b>exécution forcée</b> , mais uniquement si les créanciers ne peuvent pas récupérer entièrement leur dû	<b>Pas de report de l'impôt mais exonération</b> dans les cantons de NW, GL, FR, BL, AG, VS, GE, JU
En cas de <b>nouvelle réalisation d'un immeuble</b> que le créancier hypothécaire ou la caution a acquis en cas d'exécution forcée <b>par voie d'enchères</b> , pour autant que le bénéfice ne dépasse pas la créance garantie au moyen de l'hypothèque	<b>Pas de report de l'impôt mais exonération</b> dans les cantons de FR, BL, GE

**Remarques :**

- <sup>1</sup> Canton de BE : octroi de l'exonération lorsqu'il s'agit de donations faites aux descendants et aux héritiers présomptifs, avec reprise des hypothèques en faveur de tiers, ainsi que de donations faites à des tiers sans reprise des hypothèques.
- <sup>2</sup> Canton de GE : l'impôt est d'abord prélevé immédiatement, puis est remboursé. Il redeviendra exigible lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement.
- <sup>3</sup> Canton de SO : report de l'impôt uniquement pour les personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice.
- <sup>4</sup> Cantons de SZ et OW : report de l'impôt uniquement en cas d'expropriation en vue d'un remaniement parcellaire ; dito UR pour autant qu'aucune indemnisation ne soit versée.
- <sup>5</sup> Canton de SH : En cas de remembrement lors de procédures d'expropriation ou d'expropriation imminente; l'impôt est réduit de 50 % en cas d'expropriation.
- <sup>6</sup> Canton d'AG : report de l'impôt uniquement si le propriétaire habite personnellement l'immeuble en question.

### 5.4.2 Exonération des gains de peu d'importance (montants minimaux exonérés)

Afin de simplifier le prélèvement de l'impôt, **les gains de peu d'importance sont exonérés** dans la plupart des cantons.

Les diverses lois cantonales présentant cependant entre elles d'assez grosses divergences, car les franchises ne sont pas les mêmes :

- Exonération, dans la majorité des cantons, des **gains qui n'excèdent pas un certain montant** (appelés aussi parfois « gains bagatelles »).  
Ces minimums exonérés se montent à :
  - 500 francs : BS ;
  - 2'200 francs : SG ;
  - 3'000 francs : AR ;
  - 4'000 francs : AI et JU ;
  - 4'400 francs : GR ;

- 5'000 francs : ZH, OW, GL, ZG, SH et VD<sup>11</sup> ;
  - 5'200 francs : BE
  - 6'000 francs : FR<sup>12</sup> ;
  - 10'000 francs : SO ;
  - 13'000 francs : LU.
- Exonération de tous les gains pour lesquels l'impôt dû n'atteint pas un certain montant : TG (50 francs) ; TI (30 francs) ; VS et NE (100 francs).
  - Deux cantons octroient une déduction générale qui
    - est accordée une seule fois par année civile en cas d'aliénation y compris en cas d'aliénation partielle : 10'000 francs : UR ;
    - est accordée une seule fois par année civile : 2'000 francs : SZ.

### 5.4.3 Exonération en cas de longue durée de possession

Seul le canton de GE exonère encore de l'impôt les gains réalisés sur des immeubles qui ont été vendus après une longue durée de possession, supérieure à 25 ans.

---

<sup>11</sup> Canton de VD : exonération lorsque le total des gains réalisés au cours d'une année fiscale est inférieur à 5'000 francs.

<sup>12</sup> Canton de FR : exonération lorsque le bénéfice global réalisé au cours d'une année civile est inférieur à 6'000 francs, quels que soient la forme sous laquelle s'exerçait la propriété de l'immeuble et le nombre des bénéficiaires.

## 6 IMPOSITION DANS LE TEMPS ET TAUX APPLICABLES

En ce qui concerne les gains immobiliers soumis à un impôt spécial, il existe deux systèmes différents relatifs à l'imposition dans le temps et à la détermination du taux d'impôt à appliquer :

- Dans la plupart des cantons, l'impôt sur les gains immobiliers **frappe chaque gain pris séparément**.
- Les autres cantons imposent en revanche **globalement** les divers gains immobiliers réalisés durant un certain laps de temps.

Les modalités cantonales se présentent comme suit :

- Chaque gain immobilier est imposé séparément. Le taux d'impôt applicable
  - dépend du **montant de chacun des gains** pris isolément et de la **durée de possession** : ZH, LU, OW, GL, ZG, SO, SH, AR, AI<sup>13</sup>, SG, TG, VS, NE<sup>14</sup>, et GE ;
  - est fonction uniquement de la **durée de possession** : UR, NW, FR, AG, TI et VD ;
  - est fonction de la durée de possession et du quota d'investissement : BS.
- Les divers gains réalisés au sein d'une certaine période sont additionnés et **imposés globalement**. Le taux d'impôt applicable est donc fonction du total de tous les gains obtenus au cours d'un certain laps de temps.  
Ce laps de temps pris en considération varie cependant d'un canton à l'autre :
  - total des gains réalisés au cours des 12 derniers mois : BL ;
  - total des gains réalisés au cours de la même année civile, ou du même exercice comptable pour les contribuables tenant une comptabilité : BE, SZ, GR et JU.

### **Remarque :**

*Pour ce qui est de l'imposition dans le temps des gains immobiliers soumis aux impôts ordinaires sur le revenu ou le bénéfice, nous renvoyons le lecteur aux articles « L'imposition des personnes morales » et « L'impôt sur le revenu des personnes physiques », contenues dans le recueil Informations fiscales, vol. II, registre D, no 1 et 2.*

---

<sup>13</sup> Canton d'AI : les diverses aliénations de parties d'immeubles constituées par des éléments d'un même ensemble doivent, si elles ont lieu dans un laps de temps inférieur ou égal à 5 ans, être additionnées et imposées comme un tout.

<sup>14</sup> Canton de NE : en cas d'aliénations simultanées ou successives de plusieurs immeubles formant une unité économique, c'est le bénéfice global de ces aliénations qui est pris en considération pour le calcul de l'impôt.

## 7 CALCUL DU GAIN IMPOSABLE

Le gain imposable résulte de la **différence entre le produit de l'aliénation et les dépenses d'investissement, moins les déductions légales.**

### 7.1 Le produit de l'aliénation

Le produit de l'aliénation comprend, outre le **prix de vente**, toutes les **autres prestations** que l'aliénateur réalise par le biais de la vente de son immeuble.

**Remarque :**

*Par « autres prestations » de la part de l'acheteur, on entend notamment encore les dépenses suivantes : la prise en charge de l'impôt sur les gains immobiliers, l'indemnisation du vendeur pour les frais de déménagement et de remise en état des lieux, toute indemnisation versée pour des inconvénients d'ordre commercial, de même que les pertes de gains subies lors du déménagement, la constitution d'une rente viagère ou d'un droit d'habitation en faveur du vendeur, ainsi que la reprise par l'acquéreur de dettes de l'aliénateur.*

L'acheteur fournit notamment une « autre prestation » lorsqu'il s'engage par exemple non seulement à payer le prix d'achat indiqué dans le Registre foncier, mais en même temps à conclure avec le vendeur un contrat d'entreprise portant sur la construction d'une maison familiale, livrable clés en mains, à un prix déterminé à l'avance.

Il est à noter que lorsque le prix de vente indiqué par les parties est manifestement inférieur à la valeur vénale de l'immeuble en question, l'autorité fiscale a – dans plusieurs cantons – le droit d'établir d'office la valeur de l'aliénation.

### 7.2 Les dépenses d'investissement

Le prix de revient se compose en principe du **prix d'acquisition** augmenté des **impenses**, à savoir des dépenses qui ont été effectuées pour améliorer l'immeuble ou en augmenter la valeur. Dans la mesure de ses impenses, l'aliénateur ne réalise en effet aucun bénéfice, de sorte qu'elles peuvent être déduites du produit de la vente lorsqu'il s'agit de déterminer le gain imposable.

#### 7.2.1 Le prix d'acquisition

Est réputé prix d'acquisition le prix auquel l'aliénateur avait acquis l'immeuble. Il s'agit normalement de l'ancien prix d'achat tel qu'il figure dans le contrat d'achat sous la forme d'acte authentique, y compris toutes les autres prestations fournies au vendeur par l'acheteur.

Lorsque l'**acquisition** de l'immeuble remonte à une **époque assez lointaine**, il est souvent difficile, voire impossible, d'établir avec précision quel avait été le prix d'achat. Afin d'éviter d'une part de frapper trop lourdement l'aliénateur d'une ancienne propriété et d'autre part afin d'assurer une perception efficace de l'impôt, la plupart des lois fiscales prévoient dans ces cas des **dispositions particulières** concernant la détermination du prix d'acquisition.

En lieu et place du prix effectivement payé à l'époque, la valeur fiscale que l'immeuble en question possédait à un certain moment est alors souvent prise en considération.

### 7.2.1.1 L'acquisition remonte à un certain nombre d'années, fixé dans la loi

- Plus de **10 ans** :
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble 10 ans avant l'aliénation : SH et VD ;
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble 10 ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, pour les villas et appartements, ou bien alors la valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation, mais sans majoration, pour les immeubles locatifs : GE ;
  - dans le cas où la vente concerne une parcelle bâtie, les frais d'investissement peut être calculé de façon forfaitaire (selon la durée de possession : 65-80 % du produit de l'aliénation) : AG ;
  - aussi bien pour les terrains bâtis que non bâtis : les frais d'investissement peuvent être calculés de façon forfaitaire (en pourcent du produit d'aliénation, en fonction de la durée de possession) : OW.
- Plus de **15 ans** : le contribuable peut invoquer, comme frais d'investissement (c.-à-d. le prix d'acquisition + les impenses) la valeur fiscale de l'immeuble fixée au moins quatre ans avant son aliénation : FR.
- Plus de **20 ans** : le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, dans les cantons de ZH, BL, AR et AI la valeur vénale ou dans le canton du TI la valeur d'estimation que l'immeuble avait 20 ans avant son aliénation. En outre, la valeur fiscale peut être invoquée dans le canton de TG, mais seulement pour les personnes physiques.
- Plus de **25 ans** :
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur fiscale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation au lieu du prix d'acquisition : UR (la valeur fiscale majorée de 50 % peut être invoquée conformément à la disposition transitoire jusqu'à fin 2017) ;
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur cadastrale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : NE ;
  - Le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur vénale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : ZG.
- Plus de **30 ans** :
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition la valeur cadastrale que l'immeuble avait 30 ans avant son aliénation, majorée de 25 % : LU ;
  - la valeur vénale que l'immeuble avait il y a 30 ans peut être invoquée si l'aliénation déterminante a eu lieu il y a plus de 30 ans : GL ;
  - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur vénale que l'immeuble avait 30 ans avant son aliénation, pour autant que celle-ci soit supérieure au prix d'achat effectivement payé à l'époque : SO ;
  - Le contribuable peut faire valoir, comme prix d'acquisition, la valeur officielle en vigueur 30 ans avant l'aliénation : JU.

### 7.2.1.2 Acquisition antérieure à une certaine date fixée dans la loi

En cas d'acquisition antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1977, le contribuable peut invoquer, au lieu du prix d'acquisition, la valeur réelle de l'immeuble à cette date : BS.

### 7.2.1.3 Prix d'acquisition pas déterminable

Si le prix d'acquisition ne peut pas être défini avec précision, la valeur déterminante sera :

- la valeur vénale au moment de l'acquisition ; Si le moment de l'acquisition ne peut pas être défini avec précision, le contribuable pourra invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur fiscale (sans déduction) que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : SZ.
- égale à 150 % de l'estimation fiscale effectuée au moment de l'acquisition : NW ;
- la valeur fiscale en matière d'impôt sur la fortune au moment de la dernière aliénation ayant donné lieu à une imposition : GR ;
- la valeur vénale au moment de l'acquisition ; Si le moment de l'acquisition ne peut pas être défini avec précision, ce sera la plus ancienne estimation de la valeur vénale encore connue ou, sur demande du contribuable, la valeur officielle que l'immeuble avait il y a 50 : SG.
- la valeur cadastrale au 1<sup>er</sup> janvier 1977 peut être invoquée comme prix d'acquisition : VS ;
- la valeur cadastrale de l'immeuble à la date d'acquisition : NE.

## 7.2.2 Les impenses (dépenses entraînant une plus-value)

Outre le prix d'acquisition, les dépenses d'investissement comprennent également les impenses. On entend par là les **dépenses entraînant une amélioration ou une plus-value durable de l'immeuble** en question, c.-à-d. celles qui augmentent durablement sa valeur d'utilisation, comme par exemple les nouvelles constructions, les agrandissements, les transformations, les travaux d'aménagement et de raccordement, les améliorations foncières et les constructions destinées à la protection des rives.

En effet, il convient d'établir une distinction entre ces dépenses entraînant une plus-value, qui sont imputables, et les **dépenses qui n'ont d'autre but que de maintenir la valeur de l'immeuble**. Ce sont notamment tous les frais engagés pour des révisions, des réparations ainsi que pour le remplacement d'installations hors d'usage (frais d'entretien). Ainsi, les dépenses consacrées à l'entretien usuel ou à la gérance d'immeubles ne constituent pas une plus-value, ne font donc pas partie du prix de revient et ne sont dès lors pas déductibles du gain immobilier.

Seules constituent une exception dans quelques cantons les dépenses destinées à maintenir la valeur qui ont été effectuées durant les premières années de possession, parce qu'elles n'ont pas pu être déduites du revenu du propriétaire à ce moment-là.

Sont en règle générale dans tous les cantons **assimilés aux impenses** entraînant une plus-value :

- Les contributions publiques ou volontaires versées à une corporation de droit public ou de droit privé, pour la construction ou la correction de routes, de trottoirs, des améliorations foncières, des endiguements de cours d'eau, des canalisations, etc ;

- Les travaux entraînant une amélioration ou une plus-value sur des immeubles, que le contribuable a accomplis lui-même ; Dans certains cantons, ces travaux ne sont toutefois pris en considération que s'ils ont été au préalable imposés au titre de l'impôt sur le revenu.

Divers cantons prévoient également la déduction d'autres types de dépenses engendrant une amélioration ou une plus-value, notamment :

- Les dépenses pour l'aménagement de terrains à bâtir : LU, UR, OW, FR, SO, BL, AR, AI, GR, AG, TG, TI, VD, NE et JU ; en outre en tant que pratique : ZH, BE, SZ, NW, BS et VS.
- Les frais de planification, tels que les plans de construction, les recherches en matière de construction et des avant-projets soumis à une autorité en vue d'un examen préliminaire ou de l'octroi d'une autorisation : ZH, LU, ZG, FR et AG ; en outre en tant que pratique : UR, SZ, NW, BS et GR ;
  - dito, mais uniquement si le projet aboutit à une réalisation ou lorsque l'exécution en est assurée : OW, SO, BL, TG et VS ; en outre en tant que pratique : BE, AR et TI ;
  - dito, mais uniquement si le projet, spécifiquement conçu pour l'immeuble et non réalisable ailleurs, n'a pas été exécuté : VD et JU.
- Les dépenses nécessitées par la remise en état de l'immeuble ainsi que les dépenses d'entretien et les réparations destinées au maintien de la valeur de l'immeuble, qui ont été effectuées durant les premières années de sa possession, et qui n'ont pas pu être déduites du revenu à ce moment-là (en raison de la « pratique Dumont » ou de toute autre restriction légale) : ZH, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO (pour autant que ces dépenses et frais aient été engagés avant 2010, c.-à-d. avant l'abandon de la pratique Dumont), SH (avant 1997 et uniquement les frais de remise en état), TI et NE ;  
en outre BE, AR et AG, mais seulement pour certains frais de remise en état qui n'ont pas déjà été considérés – au moins partiellement – comme des frais d'entretien déductibles en matière d'impôt sur le revenu.
- Les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble : BE, UR, OW et AG ;
- Les dépenses nécessitées par la remise en état d'un immeuble qui, au moment de l'achat, était délabré ou laissé à l'abandon : LU ; en outre en tant que pratique : GR.
- Les prestations propres, pour autant qu'elles aient été imposées ou seront imposées en tant que revenus ou rendements en Suisse : UR, SZ et GL.
- La taxe sur la plus-value versée en vertu de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 (LAT), par exemple résultant de mesures d'aménagement : TG et VD.

### 7.2.3 La prise en considération de la dépréciation monétaire

Lors de la détermination du prix de revient, les cantons de BL<sup>15</sup>, GR et JU<sup>16</sup> tiennent compte de l'évolution du pouvoir d'achat survenue depuis l'acquisition de l'immeuble.

---

<sup>15</sup> Canton de BL : la dépréciation monétaire n'est prise en considération qu'à moitié pour les gains réalisés après le 1<sup>er</sup> janvier 1991.

<sup>16</sup> Canton du JU : la dépréciation monétaire est prise en considération à raison de 50 % de l'indice des prix à la consommation. Elle n'est pas prise en compte pour les périodes antérieures à 1940.

Le gain réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble n'est ainsi pas imposé dans la mesure où il est dû uniquement au renchérissement (inflation, dépréciation monétaire). Voir à ce propos également les mesures indiquées au *chiffre 7.2.1.1*.

### 7.3 Les déductions

Du gain brut, on peut déduire en premier lieu les **frais généraux**, qui comprennent notamment les **frais de mutation** et les **émoluments, commissions** et frais usuels de **courtage**. Ces derniers sont en effet généralement fixés à un taux variant entre 2 et 3 % du prix de vente. Lorsque seule la pratique détermine le montant des commissions, un courtage plus élevé pourra être imputé s'il s'avère que celui-ci est justifié par des conditions particulières et qu'il a effectivement été payé.

Certains cantons autorisent parfois **encore d'autres déductions** qui ne revêtent pas le caractère de frais généraux, et notamment :

- Les contributions versées par le propriétaire foncier à la commune en vertu de la loi ou d'un règlement communal : BE, UR, NW, ZG, BL, AI, SG, GR, TI et JU ;
- Les contributions des propriétaires fonciers pour le raccordement du terrain aux routes et ouvrages publics : ZH, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, BL, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS et JU ;
- Les frais pour l'établissement de lettres de rente et de cédules hypothécaires, ainsi que les taxes occasionnées par l'évaluation officielle des immeubles : ZG, AG et VD ;
- Les frais pour l'élaboration de contrats, tels que des contrats préliminaires, contrats principaux, règlements de la communauté des propriétaires, actes constitutifs de la propriété par étages : ZG, BL, GR, AG et TI et NE ; en outre en tant que pratique : SZ, et VD ;
- Les engagements de l'aliénateur envers l'acquéreur de l'immeuble, d'effectuer encore certains travaux gratuitement, lorsque la prestation peut être déterminée au moment de la taxation et que ces travaux se dérouleront dans un proche avenir : LU, AR, AI, AG et VS ; en outre en tant que pratique : UR, BL et SG ;
  - dito, pour autant que cela soit prévu par le contrat : JU ; en outre en tant que pratique : BE et OW ;
  - dito, en tant que pratique, pour autant que le document notarié le mentionne expressément : VD.
- Les droits de mutation, les frais occasionnés par l'établissement des gages immobiliers de même que ceux pour l'établissement de servitudes ou de charges foncières en faveur de l'immeuble ou de la suppression (le rachat) de servitudes ou charges foncières grevant celui-ci : LU, FR, SO, AG, VD, NE et JU ;  
en outre GE, mais la déduction est admise uniquement si le gain est soumis à l'impôt sur le revenu.
- Le montant compensatoire payé pour la diminution de l'aire agricole : FR.
- Les soultes versées lors d'échange ou de partage, les droits de successions, frais d'acte et droits de mutation supportés par l'acquéreur, les émoluments dus au registre foncier : GE.
- Les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu ainsi que la valeur du travail du propriétaire pour son propre immeuble qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, ne peuvent être invoquées : NW, BS, AR, TI, VD et VS.

- Les prestations émanant de tiers, en particulier les assurances et les contributions de la communauté, pour lesquelles la personne cédante n'est pas tenue au remboursement ou remplacement, seront déduites des coûts d'investissement : UR et SO.
- Droits de mutation, droits d'enregistrement et frais d'obtention des approbations réglementaires : BS, SG et TG.  
en outre SO pour pour les droits d'enregistrement et les émoluments du registre foncier.
- L'impôt sur les gains immobiliers des personnes morales exerçant professionnellement le commerce d'immeubles, à condition qu'elles renoncent à la prise en considération de celui-ci en matière de l'impôt sur le bénéfice : SZ.
- Les dépenses selon le droit intercantonal demeurent réservées et les agents immobiliers cantonaux peuvent les faire valoir à l'intérieur du canton : SZ.

## 7.4 La compensation des pertes

Selon les principes tendant à éliminer la double imposition intercantonale, un contribuable qui est imposable dans plusieurs cantons ne doit pas être imposé sur une base dépassant la totalité de son revenu effectif (respectivement de son bénéfice net effectif).

Ainsi, lorsque les gains immobiliers sont soumis à l'**impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice**, la compensation des pertes éventuellement subies sur les immeubles faisant partie de la fortune commerciale est généralement admise par les cantons, cela dans la même mesure que le report usuel des autres pertes commerciales.

Cela n'était en revanche pas possible précédemment lorsque les gains immobiliers étaient soumis à un **impôt spécial**, car cet impôt était alors considéré comme un impôt réel ayant pour caractéristique de ne pas tenir compte de la capacité économique de l'aliénateur. Il était ainsi admis que le canton de situation de l'immeuble disposait d'un droit exclusif d'imposition. Ce canton n'avait ainsi pas à prendre à sa charge les pertes provenant du canton de domicile (respectivement du canton du siège) ou d'autres cantons. Dans plusieurs cas, cette pratique avait pour résultat des pertes de répartition.

Tel n'est plus le cas à l'heure actuelle et les pertes doivent également être déductibles lorsque les cantons ont prévu une imposition spéciale en matière de gain immobilier.

Le TF a en effet **modifié sa jurisprudence** dans l'ATF 131 I 249. Désormais, doit également être déduit du gain immobilier une éventuelle perte commerciale subie par l'entreprise dans le canton de siège ou dans d'autres cantons d'établissement stable, et cela quand bien même la plus-value n'est pas soumise à l'impôt général sur le revenu ou sur le bénéfice, mais à l'impôt sur les gains immobiliers.

Outre l'arrêt précité, d'autres arrêts du TF ont profondément modifié la jurisprudence relative à la répartition fiscale des immeubles. Le but de cette nouvelle jurisprudence est désormais d'éviter le plus possible les pertes de répartition et de diminuer le grand nombre de cas de répartition. Pour les cantons, cette nouvelle jurisprudence est aussi contraignante qu'une loi fédérale.

Sur la base de cette nouvelle jurisprudence, la Conférence suisse des impôts (CSI) a publié, le 15 mars 2007, sa circulaire n° 27 sur « l'élimination des pertes de répartition »<sup>17</sup>. Cette circulaire contient des propositions qui ne lient certes pas le TF, mais dont il ne s'écartera pas sans nécessité.

---

<sup>17</sup> Disponible sur [www.csi-ssk.ch](http://www.csi-ssk.ch) > Documents > Circulaires

## 8 CALCUL DE L'IMPÔT (LES BARÈMES)

Dans la plupart des cantons, le barème de l'impôt spécial sur les gains immobiliers dépend de deux facteurs : le **montant du gain** et la **durée de possession**.

Dans la plupart des cantons le **barème** de l'impôt sur les gains immobiliers est **progressif** en fonction du niveau du gain immobilier imposable. Les autres cantons appliquent un **tarif proportionnel**.

Dans la majorité des cantons, le montant de l'impôt à payer ressort du barème inscrit dans la loi, qui est directement applicable.

En revanche, dans les cantons de LU, OW, SO, SH, SG et JU, les taux inscrits dans la loi ne constituent que le barème de base. Ainsi, une fois déterminé l'impôt cantonal de base, il faudra encore multiplier ce montant par un certain coefficient annuel fixé périodiquement ou ancré dans la loi (le multiple annuel, appelé parfois « quotité d'impôt »).

### **Remarque :**

*Les gains soumis non pas à un impôt spécial, mais à l'impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice (cf. le tableau au chiffre 2.4) sont imposés conjointement avec les autres revenus ou bénéfices selon le barème de l'impôt en question.*

### 8.1 Cantons appliquant un tarif proportionnel

En matière d'impôt sur les gains immobiliers, les cantons d'UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD et GE appliquent un **tarif proportionnel**. De cette façon, **chaque gain est imposé au même taux**, quel que soit son montant.

Ces cantons tiennent en revanche tous compte de la **durée de possession** avec un **taux d'imposition dégressif**, respectivement avec un **supplément** ou une **réduction**. Plus celle-ci est brève, plus le taux appliqué sera en revanche élevé (cf. les tableaux aux chiffres 8.3 et 8.4).

La plupart de ces cantons a renoncé à l'utilisation d'un multiple annuel.

### 8.2 Cantons appliquant un barème progressif

La plupart des cantons possèdent un **barème progressif**, dont les taux varient en fonction du niveau atteint par le gain imposable.

Le plus souvent, un **supplément** est perçu sur les gains réalisés à court terme, tandis qu'un **rabais** est généralement accordé pour les gains qui sont obtenus après une longue durée de possession (cf. les tableaux aux chiffres 8.3 et 8.4).

Les particularités cantonales concernant ces barèmes sont les suivantes :

- barème progressif propre : ZH, SZ, GL, BL, AI, GR et NE ; en outre, BE, SH, SG et JU, avec application d'un barème de base et d'un coefficient annuel ;
- imposition séparée et le barème applicable est celui de l'impôt sur le revenu (pour les personnes célibataires, dans les cantons avec un double barème), combiné avec l'application d'un coefficient annuel : LU et SO ;

- barème progressif fondé sur le rapport existant entre le bénéfice, le prix de revient et la durée de possession, avec un taux minimum et un taux maximum : ZG et BS ;
- barème à trois paliers en fonction du montant du gain ; les trois taux de base varient ensuite en fonction de la durée de possession : VS.

### 8.3 Suppléments en cas de brève durée de possession

Les cantons doivent veiller à **imposer plus lourdement les bénéfices réalisés à court terme** (art. 12 al. 5 LHID). A l'exception du canton de SO, tous les cantons perçoivent une sorte de supplément d'impôt en cas de brève durée de possession. Ils entendent ainsi frapper plus lourdement surtout les gains à caractère spéculatif.

En règle générale, cette surcharge des gains à court terme s'opère par le biais d'un supplément qui vient s'ajouter à l'impôt normal frappant le gain immobilier.

#### Imposition accrue des gains immobiliers réalisés à court terme (état : 1.1.2015)

Canton	Suppléments en cas de durée de possession inférieure à					Remarques
	1 an en %	2 ans en %	3 ans en %	4 ans en %	5 ans en %	
ZH	50	25	-	-	-	
BE	70 <sup>1</sup>	50 <sup>1</sup>	35 <sup>1</sup>	20 <sup>1</sup>	10 <sup>1</sup>	Supplément d'impôt. <sup>1</sup> Aucun supplément n'est perçu lorsqu'il existe des circonstances excluant toute intention de spéculation.
LU	50	40	30	20	10	
UR	2	2	2	2	2	<sup>2</sup> Aucune majoration effective, mais impôt proportionnel, en fonction de la durée de possession. Le taux d'imposition maximum est de 31 % (jusqu'à 1 an) et diminue chaque année de possession de 1 %. Le taux minimum d'imposition est de 11 % (période de possession de plus de 20 ans).
SZ	40	30	20	10	-	
OW	30	20	10	-	-	
NW	3	3	3	3	3	<sup>3</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux maximum est de 36 % (jusqu'à 1 an), le taux minimum de 12 % (après 30 ans).
GL	30	20	15	10	-	
ZG	4	4	4	4	4	<sup>4</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. Le taux correspond à la relation annualisée en % entre le bénéfice réalisé et le prix de revient (au maximum 60 %, au minimum 10 %). Jusqu'à 5 ans de possession, le taux d'impôt tient compte du nombre de mois qu'a duré la possession. A partir de 5 ans, il est pondéré sur la base du nombre d'années de possession.

Canton	Suppléments en cas de durée de possession inférieure à					Remarques
	1 an en %	2 ans en %	3 ans en %	4 ans en %	5 ans en %	
FR	5	5	5	5	5	<sup>5</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux maximum est de 22 %, le taux minimum (après 15 ans) de 10 %. Lorsque le total des gains réalisés sur des objets dont la durée de possession a été inférieure à 5 ans dépasse 400'000 francs durant une année civile, la part de l'impôt afférent au gain dépassant cette limite est majorée de 40 %.
BS	6	6	6	6	6	<sup>6</sup> Supplément au taux proportionnel de 30 %. Le taux d'impôt se monte à 60 % pour les durées de possession inférieures à 3 ans. Ce maximum se réduit ensuite de 0,5 % par mois. A partir de la 9 <sup>e</sup> année, le taux est uniformément fixé à 30 %. Aucun supplément n'est perçu lorsqu'il s'agit du logement utilisé durablement et exclusivement par le contribuable.
BL	7	7	7	7	7	<sup>7</sup> Le montant d'impôt augmente de 1 2/3 % pour chaque mois manquant par rapport à une durée de possession de 5 ans.
SH	45 <sup>8</sup>	35 <sup>8</sup>	25 <sup>8</sup>	15 <sup>8</sup>	5 <sup>8</sup>	<sup>8</sup> Supplément maximum de 50 % en cas de durée de possession inférieure à 6 mois ; réduction du supplément de 5 % pour chaque période de 6 mois supplémentaire.
AR	35 <sup>9</sup>	20	10	5	-	<sup>9</sup> 50 % pour une durée de possession de moins de 6 mois.
AI	10	10	10	-	-	<sup>10</sup> Le montant de l'impôt augmente de 1 % pour chaque mois manquant par rapport à une durée de possession de 3 ans (supplément maximum de 36 %).
SG	5 <sup>11</sup>	4 <sup>11</sup>	3 <sup>11</sup>	2 <sup>11</sup>	1 <sup>11</sup>	<sup>11</sup> Le montant d'impôt augmente de 1 % pour chaque année manquante avant une durée de possession de 5 ans révolus.
GR	12	12	-	-	-	<sup>12</sup> Le montant de l'impôt augmente de 2 % pour chaque mois manquant par rapport à une durée de possession de 2 ans (supplément maximum de 48 %).
AG	13	13	13	13	13	<sup>13</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux maximum est de 40 %, le taux minimum (après 25 ans) de 5 %.
TG	14	14	14	-	-	<sup>14</sup> Le montant de l'impôt augmente de 1 % pour chaque mois manquant par rapport à une durée de possession de 3 ans (supplément maximum de 36 %). Dans des cas de rigueur, le supplément peut être réduit de moitié au maximum.

Canton	Suppléments en cas de durée de possession inférieure à					Remarques
	1 an en %	2 ans en %	3 ans en %	4 ans en %	5 ans en %	
TI	15	15	15	15	15	<sup>15</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux maximum est de 31 %, le taux minimum (après 30 ans) de 4 %.
VD	16	16	16	16	16	<sup>16</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de propriété. Le taux maximum est de 30 % (jusqu'à 1 an) et le taux minimum de 7 % (dès 24 ans). Les années d'occupation prouvées par le contribuable lui-même comptent doubles.
VS	60	50	30	20	10	Suppléments par rapport aux taux de base de 12 %, 18 % et 24 %.
NE	60	45	30	15	-	
GE	17	17	17	17	17	<sup>17</sup> Il n'y a pas de supplément au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de propriété. Le taux maximum est de 50 %.
JU	50 <sup>18</sup>	50 <sup>18</sup>	25 <sup>18</sup>	25 <sup>18</sup>	25 <sup>18</sup>	<sup>18</sup> Aucun supplément n'est perçu lorsqu'il existe des circonstances excluant toute intention de spéculation ou que l'immeuble a été aliéné dans le cadre de la liquidation d'une succession.

## 8.4 Réductions en cas de longue durée de possession

A l'exception du canton d'OW tous les cantons prévoient une **réduction de l'impôt** sur les gains immobiliers **réalisés après une longue durée de possession**. Ils entendent ainsi tenir compte du fait que les gains obtenus après une longue durée sont en grande partie dus à la dépréciation monétaire.

En règle générale, en présence d'un barème progressif en fonction du niveau du gain immobilier imposable, cette réduction est accordée au moyen d'un abaissement exprimé en pour cent de l'impôt normalement dû sur le gain immobilier.

Les cantons de NW, FR, AG, TI, VD et GE possèdent par contre un impôt proportionnel avec des taux dégressifs en fonction de la durée de possession.

Le canton de GE ne perçoit plus d'impôt à partir de la 26<sup>ème</sup> année.

### Réductions d'impôt en cas de longue durée de possession (état : 1.1.2015)

Canton	Réduction en cas de durée de possession de				Réduction maximum		Remarques
	5 ans en %	6 ans en %	7 ans en %	8 ans en %	après ... ans	en %	
ZH	5	8	11	14 <sup>1</sup>	20	50	<sup>1</sup> Plus 3 % pour chaque année entière supplémentaire.
BE	10	12	14	16 <sup>2</sup>	35	70	Réduction du gain imposable (et non de l'impôt). <sup>2</sup> Plus 2 % pour chaque année entière supplémentaire.
LU	-	-	-	- <sup>3</sup>	33	25	<sup>3</sup> Plus 1 % pour chaque année entière supplémentaire.
UR	4	4	4	4	20	4	<sup>4</sup> Aucune majoration effective, mais impôt proportionnel, en fonction de la durée de possession. Le taux d'imposition maximum est de 31 % (jusqu'à 1 an) et diminue chaque année de possession de 1 %. Le taux minimum d'imposition est de 11 % (période de possession de plus de 20 ans).
SZ	10	13	16	19 <sup>5</sup>	25	70	<sup>5</sup> Plus 3 % pour chaque année entière supplémentaire.
NW	6	6	6	6	30	6	<sup>6</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux minimum (12 %) est atteint après une durée de 30 ans.
GL	5	8	11	14 <sup>7</sup>	30	90	<sup>7</sup> Plus 3 % pour chaque année entière supplémentaire. Après 15 ans, la réduction passe à 5 % pour chaque année en sus.

Canton	Réduction en cas de durée de possession de				Réduction maximum		Remarques
	5 ans en %	6 ans en %	7 ans en %	8 ans en %	après ... ans	en %	
ZG	8	8	8	8	25	35	<sup>8</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. Le taux d'impôt correspond à la relation en % entre le bénéfice réalisé et le prix de revient (taux maximum 60 %). Le taux maximum est ensuite calculé selon le nombre d'années qu'a duré la possession. Le taux maximum se réduit de 2,5 % par année à partir d'une durée de possession de 12 ans et se monte ainsi au plus à 25 % à partir d'une durée de possession égale ou supérieure à 25 ans.
FR	9	9	9	9	15	9	<sup>9</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de propriété. Le taux minimum est atteint après une durée de 15 ans.
SO	-	2	4	6 <sup>10</sup>	30	50	Réduction du gain imposable (et non de l'impôt). <sup>10</sup> Plus 2 % pour chaque année entière supplémentaire.
BS	-	3	6	9 <sup>11</sup>	25	60	Réduction du gain imposable (et non de l'impôt) <sup>11</sup> Plus 3 % pour chaque année entière supplémentaire.
BL	-	-	-	-	20	<sup>12</sup>	<sup>12</sup> Réduction du gain réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble affecté à l'habitation du contribuable de 5'000 francs pour chaque année d'utilisation prouvée par le contribuable dépassant 20 ans (réduction maximum de 50'000 francs).
SH	-	5	10	15 <sup>13</sup>	17	60	<sup>13</sup> Plus 5 % pour chaque année entière supplémentaire. En cas d'expropriation ou de vente volontaire en raison d'une menace d'expropriation, la réduction se monte en tout cas à 50 % pour l'impôt simple si un impôt plus élevé résulte du calcul selon la durée de possession. Toutefois, si le cédant, au moment de l'acquisition, pouvait avoir connaissance de l'expropriation imminente, la durée effective de propriété est utilisée pour le calcul de l'impôt.
AR	-	-	-	- <sup>14</sup>	30	50	<sup>14</sup> Réduction de 2,5 % par an à partir de la 11 <sup>e</sup> année de possession.
AI	5	8	11	14 <sup>15</sup>	20	50	<sup>15</sup> Plus 3 % pour chaque année entière supplémentaire.

Canton	Réduction en cas de durée de possession de				Réduction maximum		Remarques
	5 ans en %	6 ans en %	7 ans en %	8 ans en %	après ... ans	en %	
SG	-	-	-	- <sup>16</sup>	42 resp. 35 <sup>17</sup>	40,5 resp 30 <sup>17</sup>	<sup>16</sup> Réduction de 1,5 % par an à partir de la 16 <sup>e</sup> année. <sup>17</sup> Réduction max. de 40,5 % après 42 ans pour les gains jusqu'à 500'000 francs ; réduction max. de 30 % après 35 ans pour les gains de plus de 500'000 francs.
GR	-	-	-	- <sup>18</sup>	34	51	<sup>18</sup> Réduction de 1,5 % par an à partir de la 11 <sup>e</sup> année.
AG	19	19	19	19	25	19	<sup>19</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux minimum (5 %) est atteint après une durée de 25 ans.
TG	-	4	8	12 <sup>20</sup>	23	72	<sup>20</sup> Plus 4 % pour chaque année entière supplémentaire.
TI	21	21	21	21	30	21	<sup>21</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de possession. Le taux minimum (4 %) est atteint après une durée de 30 ans.
VD	22	22	22	22	24	22	<sup>22</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt est proportionnel avec un tarif dégressif en fonction de la durée de propriété. Le taux maximum est de 30 % (jusqu'à 1 an) et le taux minimum de 7 % (dès 24 ans). Les années d'occupation prouvées par le contribuable lui-même comptent doubles.
VS	-	4 <sup>23</sup>	8 <sup>23</sup>	12 <sup>23</sup>	25	24	<sup>23</sup> Réduction de 4 % par année à partir de la 6 <sup>e</sup> année ; <sup>24</sup> Après 25 ans, les taux appliqués sont de 1 %, 2 % et 3 %.
NE	6	12	18	24 <sup>25</sup>	14	60	<sup>25</sup> Plus 6 % pour chaque année entière supplémentaire.
GE	26	26	26	26	25	100 <sup>26</sup>	<sup>26</sup> Il n'y a pas de réduction au sens strict du terme. L'impôt n'est simplement plus perçu au-delà d'une durée de possession de 25 ans.
JU	-	-	-	- <sup>27</sup>	40	30	<sup>27</sup> Réduction de 1 % par an au-delà de la 10 <sup>e</sup> année.