

Chambre Vaudoise Immobilière
30 mai 2007
Lausanne

Actualité en matière de fiscalité immobilière
Impôts directs et indirects (TVA)

Marc-Etienne Pache
Avocat, Dr en droit, LLM Tax
Expert fiscal dipl.
Juge assesseur au TA Vaudois

Pierre-Marie Glauser
Prof. à l'Université de Lausanne (HEC)
Avocat, Dr en droit
Expert fiscal dipl.
Membre permanent de l'organe consultatif TVA

Oberson AVOCATS

Lausanne : Rue du Midi 2, CH - 1003 Lausanne
Telephone: + 41 21 321 75 00
Fax: + 41 21 321 75 01
www.oberson.ch

Aspects impôts directs - Sommaire

Aspects impôts directs:

1. Modifications législatives récentes
2. Modifications législatives à venir
3. Modifications jurisprudentielles

Quelques modifications législatives récentes

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

3

Impôt sur les gains immobiliers (1)

➤ Art. 61 al. 2 LI (01.01.2004):

« Le bénéfice en capital réalisé lors de l'aliénation d'une participation à une société immobilière qui bénéficie de la réduction pour participations est également soumis à l'impôt sur les gains immobiliers ».

Avant le 1^{er} janvier 2004, seules les sociétés qui étaient exonérées de l'impôt sur le bénéfice, en particulier les sociétés holding, étaient soumises à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 61 al. 1 lit. c LI).

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

4

Impôt sur les gains immobiliers (2)

Réduction pour participations - rappel

Les bénéfices en capital sur cession de participations n'entrent dans le calcul de la « réduction pour participations » qu'aux conditions suivantes:

- Produit de l'aliénation supérieur au coût d'investissement
- Participation d'au moins 20%
- Durée de détention d'au moins 1 an

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

5

Droit de mutation (1)

- Adaptation de la LMSD à la LF sur le partenariat enregistré

Art. 3 al. 1 lit. f LMSD (01.01.2007):

Le droit de mutation n'est pas perçu:

- en cas de constitution d'un droit réel restreint selon les articles 219 et 244 CCS, ainsi que sur les transferts d'immeubles en faveur de l'un des conjoints en paiement de la part au bénéfice qui lui revient à la liquidation du régime matrimonial, et cela jusqu'à concurrence du montant de cette part. Il en va de même pour l'un des partenaires enregistrés au partage en cas de convention sur les biens au sens de l'art. 25 LPart.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

6

Droit de mutation (2)

- Adaptation de la LMSD à la LF sur le partenariat enregistré

Art. 20 al. 1 lit. e LMSD (01.01.2007):

Sont exemptés de l'impôt sur les successions et les donations:

- le conjoint ou le partenaire enregistré du défunt ou du donateur.

Modifications législatives à venir

Réforme de l'imposition des entreprises II

LF du 23.3.2007 - délai référendaire au 12 juillet 2007

➤ Art. 18 a LIFD/8 al. 2^{bis}-2^{quater} LHID: Faits justifiant un différé

1. Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que :

- seule la différence entre le coût d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert (i.e. reprise d'amortissements)
- l'imposition de la plus-value conjoncturelle (soit de la plus-value immobilière correspondant à la différence entre PV et CI) soit différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble

L'imposition a lieu à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante dans tous les cas. Mais l'immeuble est déjà traité comme un élément du patrimoine privé pour l'impôt sur la fortune et les produits de location.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

9

Réforme de l'imposition des entreprises II

LF du 23.3.2007 - délai référendaire au 12 juillet 2007

➤ Art. 18 a LIFD/8 al. 2^{bis}-2^{quater} LHID: Faits justifiant un différé

2) L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.

3) Lorsque l'ensemble des héritiers ne poursuit pas l'exploitation commerciale en cas de partage successoral, les héritiers qui poursuivent l'exploitation peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant qu'ils reprennent l'exploitation aux mêmes valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu.

=> Les héritiers cessionnaires reprennent l'ensemble de la charge fiscale latente existant sur le bien

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

10

Réforme de l'imposition des entreprises II

LF du 23.3.2007 - délai référendaire au 12 juillet 2007

➤ Art. 30 al. 1 et 64 al. 1 LIFD – 8 al. 4 LHID : Remploi

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse.

L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.

NB: Le canton de Vaud a déjà assoupli sa pratique le 1.1 2007:

l'exigence stricte de la « théorie de l'identité » du bien acquis en remploi (bien qui remplit la même fonction) a été abandonnée au profit d'une notion plus large et souple de « bien qui serve à l'exploitation de la même entreprise ».

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

11

Pratique Dumont

Pratique actuelle

➤ IFD:

- Frais d'entretien d'immeubles entrepris dans les 5 ans
 - Rattrapage d'entretien pas déductible, sous réserve de dépenses engagées pour éviter un dommage menaçant l'immeuble (ATF 15.6.1973)
 - Entretien ordinaire déductible (ATF 24.4.1997)

➤ ICC-VD:

- Abandon de la pratique Dumont dès 1.1.1999
- Même entrepris au lendemain de l'acquisition, tous les frais considérés techniquement comme une dépense d'entretien sont déductibles, par exemple : ravalement des façades, réfection de la toiture (même si elle était pourrie), etc.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

12

Pratique Dumont

Avant-projet de loi

- A la suite d'une initiative parlementaire, un avant-projet de la Commission de l'économie et redevances du Conseil national tendant à l'abrogation de la pratique Dumont au niveau de l'impôt fédéral direct a été publié le 20 février 2007.
- Selon le texte de cet avant-projet, les cantons sont libres de maintenir ou de supprimer cette pratique s'agissant des impôts cantonaux et communaux.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

13

LFus et droit de mutation

- Art. 103 LFus: « la perception de droits de mutation cantonaux et communaux est exclue en cas de restructuration au sens des art. 8 al. 3 et 24 al. 3 et 3^{quater} de la LHID »
Mais : Art. 111 al. 3 LFus: « L'art. 103 entre en vigueur cinq ans après l'entrée en vigueur des autres dispositions de la présente loi »
- Le délai d'adaptation accordé aux cantons s'agissant de l'abrogation des droits de mutation en cas de transfert d'immeubles lors d'une restructuration échoit donc le 1^{er} juillet 2009.
- Le canton de Vaud fera vraisemblablement usage de cette faculté et n'a pas prévu d'adapter la LMSD avant le 1^{er} juillet 2009.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

14

LFus et droit de mutation

- Dans le cadre d'une réorganisation conduite en neutralité fiscale, le Canton de Vaud admet en principe de calculer le droit de mutation sur une base plus favorable que la valeur vénale:
 - ✓ Le droit de mutation peut être calculé sur la valeur la plus élevée entre la valeur comptable et l'estimation fiscale de l'immeuble.
 - ✓ Parfois, suivant le type de biens-fonds, un abattement supplémentaire jusqu'à 50% du droit de mutation cantonal peut encore être négocié lorsque (i) l'immeuble est transféré dans le cadre d'une restructuration motivée pour des raisons économiques et (ii) à condition que l'immeuble ne soit pas aliéné dans les 5 ans.
 - ✓ La commune étant seule compétente s'agissant de la remise de la part communale du droit de mutation, une requête d'abattement doit également lui être soumise.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

15

Modifications jurisprudentielles

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

16

Répartition intercantonale : Pertes de répartition

- Entre 2004 et 2006, le Tribunal fédéral s'est efforcé d'éliminer dans 3 arrêts les « pertes de répartition » aux fins d'assurer au contribuable – personne physique ou morale – imposé dans plusieurs cantons de ne pas être plus lourdement imposé que s'il ne l'était dans un seul canton:
 - ✓ ATF du 19.11.2004 (2P.222/2002) relatif aux immeubles d'exploitation hors CT siège;
 - ✓ ATF du 18.04.2005 (2P.141/2004) relatif aux immeubles hors CT domicile détenus par des PP privées.
 - ✓ ATF du 8.05.2006 (2P.139/2005) relatif aux immeubles de placement hors CT siège/ES.
- Un arrêt du 15.12.2006 (2P.120/2006) résume (en français) les trois jurisprudences précitées.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

17

Immeubles d'exploitation hors CT siège Arrêt du 19.11.2004

X SA à BS absorbe, avec effet au 1^{er} janvier 1999, Y SA, propriétaire d'un immeuble à ZH où se trouvait le siège de Y SA. Pour l'année 1999, X SA est imposée à BS sur un bénéfice nul à raison de son faible résultat commercial 1999 et d'un important report de pertes. Pour sa part, ZH impose X SA sur la plus-value conjoncturelle retirée de la vente de l'immeuble.

Rappel:

Gain résultant de la vente d'un immeuble d'exploit. par une entreprise intercantonale se décompose en:

- Gain comptable (réintégration d'amortissement): ce gain est inclus dans la répartition proportionnelle du bénéfice de l'entreprise intercantonale
- Gain de plus-value conjoncturelle: imposition exclusive au lieu de situation de l'immeuble (répartition objective)

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

18

Immeubles d'exploitation hors CT siège Arrêt du 19.11.2004

Avant

En cas de perte commerciale subie dans le canton de siège ou d'autres cantons d'ES, le canton de situation de l'immeuble d'exploitation **n'avait pas à compenser** cette perte avec la plus-value conjoncturelle = imposition privilégiée des plus-values immobilières.

Désormais

Le canton de situation de l'immeuble d'exploitation **doit compenser** la perte restante avec la plus-value conjoncturelle (que celle-ci soit soumise à l'impôt ordinaire sur le revenu/ bénéfice ou à l'impôt spécial sur les GI).

Applicable à toutes les entreprises intercantionales et non seulement aux commerçants d'imm. ou entreprises générales

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

19

Immeuble privé de placement hors CT domicile Arrêt du 18.4.2005

Domicilié dans sa villa à LU, M. X est propriétaire d'immeubles de placement à ZH. En 2002, il subit à LU un rendement immobilier net négatif (excédent de charges immobilières) avec pour conséquence, à défaut d'autres revenus, une perte globale à LU de CHF 18'400. Les immeubles ZH dégagent un rendement positif. ZH impose ce rendement sans égard à la perte sur LU.

Avant

- Le domicile fiscal principal doit supporter les excédents de charges du domicile fiscal spécial. En revanche, le domicile fiscal spécial du lieu de situation de l'immeuble n'avait pas à supporter l'excédent de charge que les revenus attribués au canton du domicile principal ne suffisaient pas à couvrir.
- Les PP privées ne pouvant pas reporter les pertes dans le temps, cette situation créait une double imposition effective.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

20

Immeuble privé de placement hors CT domicile **Arrêt du 18.4.2005**

Désormais

- Le domicile fiscal principal doit supporter les excédents de charges du domicile fiscal spécial.
- Le domicile fiscal spécial doit également supporter l'excédent de charges que les revenus attribués au canton du domicile principal ne couvre pas.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

21

Immeuble de placement hors CT siège/ES **Arrêt du 8.5.2006**

X SA a ZH dispose d'un immeuble de placement à SZ. Elle encourt a ZH des pertes et retire de son immeuble de placement à SZ un rendement immobilier positif.

Avant:

En cas de perte commerciale dans les cantons de siège ou d'ES, le canton de situation de l'immeuble n'avait pas à compenser cette perte avec le rendement immobilier ou la plus-value conjoncturelle retirée de la vente de l'immeuble.

Désormais:

Le canton de situation de l'immeuble doit admettre en déduction du rendement de l'immeuble ou des gains de plus-value conjoncturelle la perte d'exploitation subie dans le canton de siège et dans les cantons d'ES.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

22

Répartition des intérêts passifs liés à des immeubles marchandises

Arrêt du 3.11.2006

Personne physique commerçante en immeubles, dont certains immeubles appartenait à sa fortune privée et d'autres à sa fortune commerciale.

Avant:

Attribution objective des intérêts passifs au canton de situation de chaque immeuble-marchandise où les intérêts doivent, le cas échéant, être activés.

Depuis arrêt du 3 novembre 2006

L'ensemble des intérêts passifs doivent être déduits proportionnellement à l'ensemble des actifs localisés.

En cas d'excédent d'intérêts dans le canton de situation de l'immeuble, la part restante est déduite du revenu imposable dans les autres cantons.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

23

Conclusion

- Abandon du principe d'imposition privilégiée du for de situation de l'immeuble.
- Plusieurs situations non encore résolues par la jurisprudence.
- Publication prochaine d'une circulaire de la CSI relative à la répartition intercantonale immobilière.

Marc-Etienne Pache

Pierre-Marie Glauser

24