

La taxe sur la plus-value (art. 5 LAT)

Questions choisies

Laurent Pfeiffer, *Docteur en droit, avocat spécialiste en droit de la construction et de l'immobilier, Lausanne**

Rachel Tagliani, *avocate au barreau, Lausanne*

- I. Introduction**
- II. Rappels et contours théoriques**
 - A Buts et nature
 - B Les avantages majeurs qui résultent de mesures d'aménagement
 - 1. Les mesures d'aménagement
 - 2. L'avantage « majeur »
 - C La relation entre les alinéas 1 et 1^{bis} de l'article 5 LAT
- III. En pratique : quelques problèmes rencontrés ou envisagés**
 - A La qualité de débiteur
 - 1. Le principe
 - 2. Les exceptions
 - 3. Les effets en droit privé : quelques exemples de clauses contractuelles
 - 4. Les effets en droit privé : exigibilité, contrat de droit de superficie et *clausula rebus sic stantibus*
 - B La détermination du montant de la taxe
 - 1. Tour d'horizon des systèmes cantonaux latins
 - 2. L'expert externe à l'administration
 - 3. L'évaluation immobilière
- IV. Développements futurs**
 - A Au niveau fédéral
 - B Au niveau des cantons latins
- V. Conclusion**
- VI. Bibliographie**

* Nous remercions les juristes de l'Étude Derville Mme MELISA ATEs, M. FLORIAN FASEL et tout particulièrement M. NATHAN PETERMANN pour l'aide qu'ils nous ont apportée dans la mise au point de cette contribution. Nous remercions également tous les praticiens de la construction, en particulier les notaires et avocats, qui ont partagé avec nous leurs réflexions, suggestions et questions, ainsi que les autorités administratives cantonales que nous avons contactées.

I. Introduction

La taxe sur la plus-value (ou contribution de plus-value) est située au carrefour de l'aménagement du territoire, du droit fiscal et de l'estimation immobilière.

Outre les écueils procéduraux et matériels susceptibles de se présenter en droit public, il ne faut pas négliger les implications de droit privé qui résultent de cette – relativement – nouvelle taxe pour les parties à une transaction immobilière.

L'art. 5 LAT¹ comporte des mandats législatifs à l'endroit des cantons. Cette disposition fédérale laisse une marge de manœuvre étendue aux cantons dans leur législation de mise en œuvre. Il en résulte une grande diversité, reflet du fédéralisme suisse.

La présente contribution traite de certaines questions pratiques choisies en lien principalement avec les al. 1 et 1^{bis} de l'art. 5 LAT. Les régimes d'application en vigueur dans les cantons latins et quelques constats issus de la pratique forment le substrat des réflexions que voici, qui se veulent avant tout axées sur des problématiques concrètes et sur les développements récents.

II. Rappels et contours théoriques

A Buts et nature

La taxe sur la plus-value est un prélèvement qui s'insère dans le **régime de compensation** institué par le législateur fédéral en matière d'aménagement du territoire². Le principe de ce prélèvement peut être simplifié comme suit : en organisant l'utilisation du sol, les autorités d'aménagement du territoire sont susceptibles de créer des situations de perte ou de gain de valeur pour les propriétaires des biens-fonds concernés. Si elles décident, par exemple, de classer en zone à bâtir une parcelle qui se trouvait jusqu'alors en zone agricole, la valeur de cette parcelle est accrue (les possibilités d'utilisation augmentent, le prix du sol au mètre carré également). Cette planification a créé une situation de gain de valeur.

En cas de perte de valeur (ou d'« inconvénient »), la LAT impose aux cantons de prévoir une indemnisation, alors qu'en cas de gain de valeur (ou d'« avantage »), elle impose aux cantons de prévoir une taxe. Il s'agit d'instaurer un équilibre entre les avantages générés et les restrictions imposées au droit de propriété³.

Avant tout, l'objectif recherché par ce mécanisme est **l'équité** (l'art. 5 al. 1 LAT contient l'adverbe « équitablement »).

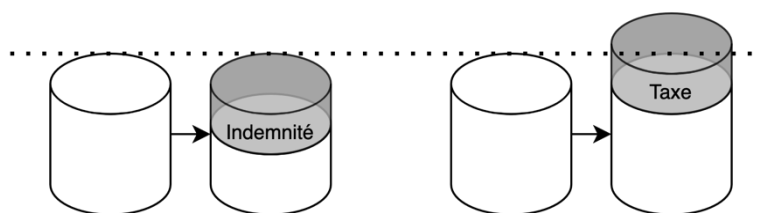


Fig. 1 : schéma du régime de compensation⁴

¹ Loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (RS 700).

² À noter que d'autres prélèvements peuvent être instaurés par les cantons sur la base de cette disposition (art. 5 al. 1 LAT), à l'instar de la taxe sur l'équipement communautaire dans le canton de Vaud.

³ ATF 143 II 568 consid. 7.5, qui retient l'objectif d'assurer « *una certa simmetria* ».

⁴ Ce schéma est volontairement simplifié, notamment car l'indemnité et la taxe n'ont pas vocation à couvrir l'intégralité de la différence de valeur qu'elles compensent, ni de se compenser entre elles parfaitement.

Ces dispositions poursuivent également, en deuxième lieu⁵, un **but fiscal** (art. 5 al. 1^{er} LAT), dans la mesure où le produit de la taxe est utilisé pour financer les mesures prévues à l'art. 5 al. 2 LAT, ou d'autres mesures d'aménagement du territoire prévues à l'art. 3 LAT, en particulier aux al. 2 let. a et 3 let. a^{bis}.

Enfin, la taxe sur la plus-value peut être aménagée de manière à **encourager la construction** selon le Tribunal fédéral, en prévoyant une échéance anticipée ou un taux progressif au fil du temps⁶. On peut ainsi imaginer que le propriétaire bénéficie d'un taux de taxation réduit, si et pour autant qu'il réalise une construction sur le bien-fonds concerné dans les quelques années suivant l'entrée en force de la mesure d'aménagement. Une telle configuration vise à favoriser l'utilisation des droits à bâtir et, par extension, à réduire le mitage du territoire. En l'état toutefois, les législations des cantons latins n'ont pas repris cette possibilité de taux progressif.

S'agissant de la **nature juridique** exacte de la taxe sur la plus-value, le Tribunal fédéral a considéré que cette taxe n'est pas un impôt, puisqu'elle n'est pas due sans condition préalable (ou « cause »). Elle n'est pas soumise au principe de la couverture des coûts – puisqu'elle n'y est pas liée. Elle peut donc être supérieure aux dépenses liées à la mesure d'aménagement. Elle n'est pas une charge de préférence, car elle ne sert pas à financer une mesure de planification concrète générant des avantages et n'est pas calculée en fonction des coûts nécessaires à cet effet.

Il s'agit dès lors d'une **contribution causale qui n'est pas liée aux coûts**, mais à l'avantage particulier résultant de la planification, qui constitue le corollaire de l'indemnisation de la moins-value en cas d'expropriation matérielle⁷.

Selon POLTIER, elle se rapproche d'un impôt d'affectation, en ce sens que ses recettes sont affectées à certaines tâches déterminées⁸. Par ailleurs, cet auteur (entre autres) utilise la notion de « contribution de plus-value », juridiquement plus précise que celle de « taxe sur la plus-value », qui reste toutefois la terminologie choisie en l'état pour la langue française par l'administration fédérale⁹.

Compte tenu de sa nature juridique, les exigences strictes du **principe de la légalité** en matière fiscale s'appliquent à la taxe sur la plus-value¹⁰.

B Les avantages majeurs qui résultent de mesures d'aménagement

La notion d'« avantage majeur » de l'art. 5 al. 1 LAT est une notion de droit fédéral. S'agissant d'une notion juridique indéterminée, les cantons disposent d'une certaine marge de manœuvre pour déterminer ce qu'elle couvre¹¹.

⁵ ATF 143 II 568 consid. 7.5.

⁶ ATF 143 II 476 consid. 3.2.

⁷ ATF 142 I 177 consid. 4.3.1 ; arrêt du TF 1C_460/2023 du 6 août 2024 consid. 5.2.1 (« *kostenunabhängige Kausalabgabe* »).

⁸ POLTIER (2018), p. 73 s. ; voir également ATF 105 Ia 134 consid. 5 pour l'historique des considérations doctrinales à ce sujet.

⁹ TERMDAT, Banque de données terminologiques de l'administration fédérale, accessible via le site internet de la Confédération, Fiche 89955, version modifiée le 7 février 2022.

¹⁰ ATF 105 Ia 134 consid. 5b ; voir également ATF 150 I 1 et arrêt du TF 1C_460/2023 du 6 août 2024 pour des arrêts récents sur l'essence et l'importance du principe de la légalité en droit fiscal ; POLTIER (2018), p. 67.

¹¹ FF 1972 I 1441, p. 1510 ; ATF 143 II 568 consid. 7.1 résumé, traduit et commenté in RDAF 2018 I p. 388 s. ; 132 II 401 consid. 2.1 ; 131 II 571 consid. 2.1 ; CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 80.

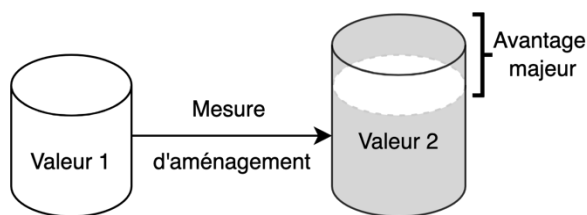


Fig. 2 : avantage majeur

1. Les mesures d'aménagement

Le champ d'application de l'art. 5 LAT s'étend, selon l'al. 1, aux mesures d'aménagement et, selon l'al. 1^{bis}, au classement durable des terrains en zone à bâtir.

Le terme « mesure d'aménagement » désigne donc plusieurs cas de figure, à savoir le classement durable en zone à bâtir (*Einzonung*), les changements d'affectation (*Umzonung*) et l'augmentation des possibilités de construction (*Aufzonung*).

Le **classement en zone à bâtir**, ou mise en zone, vise les cas où une parcelle qui était inconstructible, par exemple parce qu'elle était colloquée en zone agricole¹², devient constructible à la suite de la mesure d'aménagement. Du point de vue de la taxe sur la plus-value, il s'agit du cas « simple », en ce sens que l'avantage est en principe évident. La mesure d'aménagement rend la parcelle constructible, ce qui augmente considérablement sa valeur.

Le **changement d'affectation** est une notion cantonale, mais désigne généralement tous les cas où un terrain est déjà colloqué en zone à bâtir, mais dont l'affectation change et engendre une augmentation significative des possibilités d'utilisation (plus larges ou plus rentables)¹³. Tel est par exemple le cas d'un changement d'affectation d'une zone verte à une zone mixte, d'une zone mixte à une zone de centre ou d'utilité publique, d'une zone industrielle à une zone de logement, ainsi que le passage d'une zone d'utilité publique, de verdure ou de tourisme, sports, détente et loisirs à une véritable zone constructible¹⁴.

Dans ce contexte, comment appréhender les zones d'affectation différée de l'art. 18 al. 2 LAT, soit celles destinées à être affectées ultérieurement¹⁵?

Formellement, il s'agit d'une zone inconstructible puisqu'il est généralement nécessaire que l'affectation soit changée en zone à bâtir pour qu'une construction puisse y être érigée¹⁶. Selon le Tribunal fédéral, cela ne signifie toutefois pas que l'affectation d'une zone différée en zone à bâtir constitue une mesure d'aménagement nécessitant une compensation de la plus-value. Ce qui est déterminant, c'est la valeur du terrain avant le changement d'affectation. Ainsi, s'il existe une certitude que le terrain sera classé en zone à bâtir et non pas en zone agricole, le prix du terrain est déjà élevé avant même la mesure d'aménagement, de sorte qu'aucune compensation de la plus-value ne peut être exigée¹⁷. Compte tenu de cette jurisprudence, qualifiée de restrictive, le canton de Neuchâtel a décidé de spécifier expressément dans sa loi que le passage d'une zone à

¹² Arrêt du TC VD AC.2022.0112 du 3 juillet 2023 consid. 3a.

¹³ Cf. par exemple art. 64 al. 2 let. b LATC/VD *ab initio* ; arrêt du TF 1C_233/2021 du 5 avril 2022 consid. 4.1 ; CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 80 ; POLTIER (2018), p. 85 ; Message 2015-DAEC-138, p. 20.

¹⁴ Arrêt du TC NE CDP.2023.78 du 7 février 2024 consid. 2b ; TC JU ADM/2020/13 du 9 décembre 2020 consid. 4.3 ; ADM/2020/15 du 1^{er} septembre 2020 consid. 5.4 ; CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 80 ; PILLER, N° 28.

¹⁵ CP LAT-MUGGLI, art. 18 N° 34.

¹⁶ CP LAT-MUGGLI, art. 18 N° 35.

¹⁷ ATF 132 II 401 consid. 2.4 ; arrêt du TF 1C_184/2014 du 23 février 2015 consid. 2.2 ; cf. également arrêt du TC VD AC.2022.0112 du 3 juillet 2023 consid. 3d au sujet d'une zone d'extension future, considérée comme une zone à bâtir en l'espèce.

utilisation différée à une zone à bâtir constitue un cas entraînant une plus-value (art. 34 al. 1 LCAT/NE)¹⁸.

Par ailleurs, la jurisprudence jurassienne a dû trancher le cas de changements successifs d'affectation (en l'espèce, de zone mixte à zone verte puis à nouveau zone mixte). Elle a indiqué que le moment déterminant pour fixer la taxe sur la plus-value était la dernière situation avant la mesure d'aménagement du territoire à l'origine de la taxe. Ainsi, le prix d'achat de la parcelle en zone mixte, avant ses deux autres affectations successives, n'a pas été déterminant. Seule la mesure d'aménagement ayant fait passer la parcelle de zone verte à zone mixte, en dernier lieu, était pertinente¹⁹.

Les **augmentations des possibilités de construire** désignent les cas où les droits à bâtir sont augmentés, sans modification de l'affectation de la zone. Tel peut être le cas, par exemple, si l'indice d'utilisation ou d'occupation du sol est augmenté dans le règlement communal²⁰.

Tous les cantons²¹, hormis celui de **Genève**²², soumettent à la compensation de plus-value les cas d'augmentation des possibilités de construire (*Aufzonung*).

Les cantons de **Fribourg** et **Neuchâtel**, quant à eux, limitent ces cas de taxation à une augmentation de plus de 50 % des surfaces de plancher du potentiel initial (art. 113a al. 2 let. c LATeC/FR et 34 al. 1 let. d LCAT/NE), afin de ne pas dissuader outre mesure les efforts de densification²³. Le canton du **Valais** permet pour sa part aux communes de prélever une taxe sur la plus-value de 20% au maximum pour les cas d'*Aufzonung*²⁴. Au **Tessin**, l'augmentation de l'indice d'utilisation doit être d'au moins 0,2 ou celui du volume bâti d'au moins 1,5 pour que l'augmentation soit sujette à la taxe²⁵.

On observe donc une volonté, dans certains cantons, de ne pas soumettre à la taxation tous les cas d'augmentation des droits à bâtir au sein même de la zone à bâtir, mais seulement ceux d'une certaine ampleur. Concrètement, si la mesure d'aménagement permet de construire quelques mètres carrés supplémentaires sur un bien-fonds, par rapport à la situation initiale, la nouvelle situation ne déclenchera pas nécessairement le mécanisme de la taxe sur la plus-value dans ces cantons. En revanche, d'autres cantons n'ont pas prévu de tel seuil relatif aux droits à bâtir pour les cas d'*Aufzonung*, à l'instar des cantons de **Vaud**, de **Genève** et du **Jura**.

En pratique, cette troisième catégorie de mesure d'aménagement est considérée comme technique du point de vue de la plus-value. En effet, l'augmentation de valeur n'est pas évidente, dans son principe comme dans sa quotité et les bien-fonds concernés sont susceptibles d'être déjà construits, ce qui complique également la détermination de la plus-value²⁶.

Selon une partie de la doctrine, des **autorisations exceptionnelles ou des dérogations** pourraient également constituer des mesures entraînant une taxation. Il s'agit en particulier de l'autorisation de construire hors de la zone à bâtir ou de la dérogation importante fondée sur le pouvoir d'appréciation des autorités²⁷.

¹⁸ Rapport LCAT NE 2018, p. 32 s.

¹⁹ Arrêt du TC JU ADM/16/2020 du 2 septembre 2020 ; ADM/2020/13 du 9 décembre 2020 consid. 3.2 ; voir également le résumé de DUBEY/FISCHER/SIEVERT, p. 84.

²⁰ Arrêt du TC JU ADM/2020/14 du 15 janvier 2021 consid. 5.2 ; PILLER, N° 31.

²¹ Art. 113a al. 2 let. c LATeC/FR ; art. 111a al. 1 let. b LCAT/JU ; art. 34 al. 1 let. d LCAT/NE ; art. 92 al. 1 let. c LST/TI ; art. 10c al. 1 let. c LcAT/VS ; art. 64 al. 2 let. b LATC/VD.

²² Réponse du Conseil d'État (genevois) à la question écrite de Denis Chiaradonna : Compensation de la plus-value (selon art. 5 al. 1 et al. 1bis LAT) : pour une mise en conformité immédiate du droit fédéral ? (Q 3894-A).

²³ Rapport LCAT NE 2018, p. 32 s.

²⁴ Art. 10e al. 2 LcAT/VS.

²⁵ Art. 93 al. 1 let. b LST/TI.

²⁶ À ce sujet, cf. par exemple le Bulletin du Grand Conseil (VD) du 27 février 2018, p. 511 ss.

²⁷ CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 81.

De telles autorisations ou dérogations sont par nature exceptionnelles et ne constituent pas des mesures d'aménagement au sens strict, selon nous. Dès lors, une telle autorisation ou dérogation, par nature exceptionnelle, peut-elle réellement être considérée comme un élément causal de la taxe au sens de l'art. 5 al. 1 LAT ? Cette disposition ne fait en effet référence qu'aux mesures d'aménagement. Le courant doctrinal précité soutient que la notion de mesure d'aménagement doit ici recevoir une interprétation large²⁸. Cette acception n'a pas encore été tranchée par la jurisprudence fédérale et les lois cantonales ne prévoient en général pas une telle quatrième catégorie de mesures susceptibles de faire naître un cas de taxation.

À noter toutefois que le canton du **Jura** fait exception, puisqu'il prévoit expressément que la taxe est due également pour les avantages majeurs qui résultent d'autorisations exceptionnelles hors de la zone à bâtir liées à un changement d'affectation, qui ne sont pas fondées sur l'art. 24b LAT. L'article en question est formulé de sorte que l'autorisation exceptionnelle est érigée en une catégorie supplémentaire de causes à l'origine de la taxe, à côté des *Einzonung*, *Umzonung* et *Aufzonung*²⁹.

2. L'avantage « majeur »

L'avantage doit en outre être qualifié de « majeur », de sorte que sont visées par l'art. 5 LAT uniquement les plus-values d'un certain **poids** par rapport à la valeur normale du bien-fonds. Les avantages peu importants ou insignifiants ne font pas l'objet d'une taxation³⁰.

Par ailleurs, en vertu de l'art. 5 al. 1^{quinquies} let. b LAT, le droit cantonal peut prévoir une **exemption** de la taxe lorsque son produit escompté serait insuffisant au regard du coût de son prélèvement.

À notre sens, l'articulation de ces deux alinéas est susceptible de créer de la confusion en pratique, selon la formulation des lois cantonales d'application.

En effet, la plupart des cantons ont introduit un **seuil** en dessous duquel la plus-value n'est pas taxée. S'agit-il de seuils d'exemption, soit à partir desquels il vaut la peine de prélever la taxe (art. 5 al. 1^{quinquies} LAT) ou de seuils en dessus desquels le canton considère que la plus-value est majeure (art. 5 al. 1 LAT) ? Ces notions se confondent-elles en pratique ?

Durant les travaux préparatoires de la révision de la LAT, le Conseil des États avait préconisé l'introduction d'un seuil d'exemption lié aux coûts de prélèvement de la taxe à 30'000 francs, qui n'a finalement pas été retenu³¹. Cependant, ce montant semble toujours considéré comme une valeur indicative par le Tribunal fédéral et la doctrine. La majorité des cantons a fixé une limite d'exemption ou un montant exempté, de **10'000, 20'000 ou 30'000 francs**³². Certains cantons suisse-allemands ont fixé une limite formulée en termes de surface concernée (en mètres carrés).

Dans certains cantons, les termes utilisés par la loi ou les règlements suffisent à déterminer ce qui est visé, alors que dans d'autres, la tâche est plus ardue.

Dans le canton du **Tessin**, la loi cantonale prévoyait d'une part qu'une augmentation de valeur de 100'000 francs constituait un avantage majeur (art. 93 al. 1 LST/TI) et d'autre part que l'augmentation de valeur jusqu'à 100'000 francs était exemptée de taxe (art. 93 al. 2 LST/TI). Le Tribunal fédéral a jugé que le seuil d'exemption, seul critiqué par les recourants, était contraire à l'art. 5 LAT. Selon la Haute Cour, le montant exempté de 100'000 francs ne rentrait pas dans les cas insignifiants et dépassait très largement les coûts de perception de la taxe de plus-value. Cette réglementation violait l'esprit et le but de l'art. 5 al. 1^{quinquies} LAT, qui était de prévoir une

²⁸ CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 81 et les références à des auteurs de doctrine suisse-allemands.

²⁹ Art. 111a LCAT/JU. L'exclusion des autorisations fondées sur l'art. 24b LAT s'explique car ces dernières visent à sauvegarder les entreprises agricoles qui ne pourraient en principe pas subsister sans l'activité accessoire autorisée.

³⁰ FF 1972 I 1441, p. 1510 ; ATF 132 II 401 consid. 2.1 et la référence à DFJP/OFAT, Étude relative à la loi fédérale sur l'aménagement du territoire, art. 5 LAT N° 6.

³¹ BO 2010 CE 889 ; ATF 143 II 568 consid. 4.3 et 7.2.

³² ESPACESUISSE, Tableau.

possibilité d'exemption uniquement pour les cas bagatelle. Elle violait également le principe d'égalité visé à l'art. 5 al. 1 LAT, et l'objectif de rétablir un équilibre entre les propriétaires qui sont favorisés par des mesures d'aménagement du territoire et ceux qui sont pénalisés par de telles mesures³³. Les juges fédéraux ont également indiqué que la limite d'exemption pouvait « clarifier » le critère de l'importance de l'avantage³⁴. Postérieurement à cet arrêt, la loi tessinoise a été modifiée en abaissant le seuil d'exemption, mais aussi celui d'avantage majeur, à 30'000 francs.

Dans le canton de **Genève**, le seuil a également été abaissé à 30'000 francs à la suite de cette jurisprudence, cependant ce seuil qualifie uniquement l'avantage majeur (art. 30E al. 1 LaLAT)³⁵.

Dans le canton de **Vaud**, le montant minimal de 20'000 francs de plus-value doit être atteint pour que la plus-value soit taxable ; une plus-value inférieure ne donne pas lieu au prélèvement de la taxe. La systématique de la loi indique qu'il s'agit d'un principe de calcul. Les termes exemption ou exonération ne sont pas employés. Les travaux parlementaires permettent de comprendre que cette limite a été fixée en considérant d'une part qu'une telle différence de valeur était sensible, que cette limite était comparable à celles choisies par les autres cantons, et d'autre part qu'elle permettait de tenir compte des charges liées au prélèvement de la taxe (frais d'expertise et d'élaboration de la décision, y compris de défense devant les tribunaux, ainsi que les coûts de gestion et les frais généraux du fonds alimenté par les prélèvements)³⁶. On pourrait en déduire que la limite a été fixée d'une part au regard de l'al. 1 et d'autre part au regard de l'al. 1^{quinquies} de l'art. 5 LAT. Le législateur a en effet considéré que la plus petite plus-value taxable donnait lieu à un montant suffisant pour couvrir les frais de son prélèvement ($20'000 \times 20\% = 4'000$ francs).

Dans le canton du **Valais**, le règlement exonère les plus-values inférieures à 20'000 francs. Dans le canton de **Fribourg**, la loi cantonale exempte les plus-values inférieures à 20'000 francs³⁷.

Au **Jura**, l'exécutif a arrêté un montant (10'000 francs) en deçà duquel aucune contribution n'est perçue. Le texte n'emploie pas les termes exemption ou exonération et découle de l'article intitulé « principe et taux » de la loi³⁸.

Les cantons de **Neuchâtel**, Soleure, et Thurgovie n'ont introduit aucune limite d'exemption ni de montant exempté dans leurs législations³⁹. Les cantons n'y sont en effet pas tenus.

Dans les cantons pourvus de *minima* qui ne précisent pas s'ils concernent l'ampleur de l'avantage ou l'exemption en raison du coût de prélèvement, il nous semble qu'il existe un risque de simplification et qu'il soit retenu automatiquement un double emploi du seuil, qui servirait à la fois à qualifier l'avantage de majeur et à le classer comme supérieur à la limite d'exonération.

PILLER souligne que le point de savoir si toutes les plus-values supérieures à ces limites fixées par les législations cantonales doivent être qualifiées de majeures n'a pas été tranché par la jurisprudence⁴⁰. Nous le rejoignons sur ce point, car si en principe et probablement dans la plupart des cas, ce seuil permet de distinguer l'avantage majeur de l'avantage négligeable, ce n'est pas forcément applicable à tous les cas. Ceci en raison des caractères fixe, absolu et monétaire des seuils choisis⁴¹.

³³ ATF 143 II 568 ; BLIND/JUD, p. 38 s. ; GRISEL RAPIN, p. 109.

³⁴ ATF 143 II 568 consid. 4.4 in fine, « *che chiarisce il criterio della rilevanza* ».

³⁵ Pour Genève, cf. PL 12492, p. 7.

³⁶ Bulletin du Grand Conseil (VD) du 6 mars 2018, p. 580 s. ; EMPL LATC, p. 98 et 100.

³⁷ Art. 15 al. 1 du Règlement (VS) sur les mesures d'encouragement et sur le régime de compensation en matière d'aménagement du territoire (RSVS 701.105), cum art. 10c LcAT/VS ; art. 113h al. 3 LATeC/FR.

³⁸ Art. 111b al. 2 LCAT/JU cum arrêté gouvernemental idoine (RSJU 702.61).

³⁹ ESPACESUISSE, Tableau.

⁴⁰ PILLER, N° 25.

⁴¹ À ce sujet, cf. ATF 143 II 568 consid. 7, en particulier le consid. 7.5. Il est rappelé que la compensation prévue par l'art. 5 LAT n'a pas vocation à être intégrale, permettant ainsi au propriétaire de conserver une partie de l'avantage

Pour illustrer un cas dans lequel la question pourrait se poser, imaginons un bien-fonds s'étalant sur une grande surface, ayant une valeur au mètre carré très élevée, qui bénéficierait d'une augmentation relativement faible des droits à bâtir, dans un canton qui n'a pas prévu de seuil en termes de droits à bâtir (indices d'utilisation du sol entre autres). La mesure d'aménagement pourrait conduire à une augmentation de valeur qui dépasserait le seuil d'exemption prévu par le canton, par exemple 20'000 francs, sans toutefois que cette augmentation de valeur ne soit dans un rapport de grandeur considérable par rapport à la valeur du bien-fonds avant la mesure d'aménagement. Ainsi, certes la différence de valeur dépasserait le seuil monétaire, fixe et absolu prévu, mais cette différence serait-elle pour autant qualifiable de « majeure », au regard de la valeur du bien-fonds ?

L'élément central dans ce cas tient donc dans le degré d'importance que la pratique judiciaire donnera au rapport ou *ratio* entre les deux valeurs du bien-fonds. Si l'on se réfère au Message du Conseil fédéral de la LAT pour l'introduction de l'art. 5 LAT, la plus-value doit être d'un « *certain poids par rapport à la valeur normale du bien-fonds* » (nous soulignons)⁴², de sorte qu'il semble y avoir matière à soutenir que les seuils fixés peuvent ne pas suffire dans tous les cas de figure, du moins lorsqu'ils sont le seul paramètre de seuil.

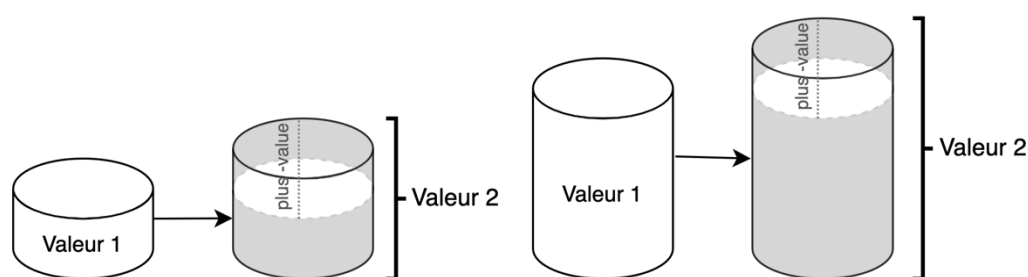


Fig. 3 : plus-value (identique) et ratios différents. La valeur 2 est proportionnellement moins augmentée dans le cas représenté à droite que dans celui représenté à gauche, pour une plus-value identique.

C La relation entre les alinéas 1 et 1^{bis} de l'article 5 LAT

L'art. 5 al. 1 LAT, qui a la même teneur depuis l'entrée en vigueur de la LAT le 1^{er} janvier 1980, dispose que « *Le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement* ». Il s'agit d'un mandat général impératif⁴³, qualifié en pratique de **régime élargi** ou de compensation de la plus-value au sens large⁴⁴.

La révision de cet article, dont la nouvelle teneur est entrée en vigueur le 1^{er} mai 2014, a introduit les al. 1^{bis} à 1^{sexies}, qui ont précisé et concrétisé le mandat de l'al. 1^{al.}⁴⁵.

Cette révision a imposé un délai de cinq ans aux cantons pour établir une compensation équitable des avantages résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir (l'un des cas de taxation,

généralisé par la mesure d'aménagement. Par ailleurs, le potentiel manquement à l'égalité de traitement d'un seuil absolu y est souligné : si la plus-value est inférieure à un certain montant, il suffit de le dépasser d'un franc pour que l'imposition s'applique. Le Tribunal fédéral estime que ce résultat inéquitable pourrait être évité en instaurant, non pas un seuil (limite d'exonération) entraînant l'imposition totale de la plus-value dès qu'il est atteint (effet guillotine), mais un montant exonéré en tant que tel. Le Tribunal fédéral conclut cependant que de tels seuils sont justifiés pour simplifier le travail des autorités compétentes.

⁴² FF 1972 I 1441, p. 1510.

⁴³ ATF 147 I 225 consid. 4.2.

⁴⁴ Voir entre autres CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 23 s. ; GRISEL RAPIN, p. 253 et 255 ; POLTIER (2018), p. 84 ss.

⁴⁵ ATF 147 I 225 consid. 4.2.

Einzonung), sans quoi aucune nouvelle zone à bâtir ne pouvait être créée sur le territoire du canton concerné (art. 38a LAT al. 4 et 5, disposition transitoire de « gel », ou moratoire). Depuis le mois d'octobre 2022, tous les cantons disposent d'une réglementation permettant de compenser les plus-values qui résultent d'un classement en zone à bâtir⁴⁶.

L'art. 5 al. 1^{bis} LAT dispose, dans sa version actuelle, que « *Les avantages résultant de mesures d'aménagement sont compensés par une taxe d'au moins 20 %. La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. Le droit cantonal conçoit le régime de compensation de façon à compenser au moins les plus-values résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir* ». En pratique, il est considéré que cet alinéa consacre le **régime minimal** (par rapport au régime élargi de l'al. 1).

L'articulation entre les al. 1 et 1^{bis} de l'art. 5 LAT n'est pas évidente et a fait l'objet de réflexions doctrinales, d'arrêts du Tribunal fédéral et, récemment, de discussions parlementaires fédérales qui vont mener à la modification de ces alinéas.

Selon une partie de la doctrine, le législateur fédéral avait introduit l'al. 1^{bis} sans abroger l'al. 1, de sorte qu'il n'entendait pas revenir en arrière et que les cantons devaient adopter des régimes allant au-delà des *minima* de l'al. 1^{bis} pour mettre en œuvre le mandat impératif de l'al. 1. Ainsi, le régime de l'al. 1 demeurerait contraignant pour les cantons, toutefois sans sanction idoine, à l'inverse de celle prévue pour le régime « minimal » de l'al. 1^{bis}, ce qui continuait de faire du régime « élargi » une *lex imperfecta*⁴⁷.

Une autre partie de la doctrine considérait qu'au-delà du régime minimal, les cantons étaient libres de soumettre les autres cas de plus-value à une contribution ou non. Selon ce courant, le Parlement avait renoncé à rendre obligatoire ce prélèvement élargi, par crainte qu'il fasse obstacle aux objectifs de densification. Ceci malgré le fait que les cas de *Um-* et *Aufzonung* étaient ceux les plus susceptibles de créer des plus-values à l'avenir, compte tenu des orientations de la LAT révisée (comprendre : l'idée phare n'était pas, avec la LAT révisée, de créer de nouvelles zones à bâtir, mais bien plutôt de les réduire)⁴⁸.

Le **Tribunal fédéral** a considéré, avec le premier courant doctrinal précité, que les cantons devaient prévoir une taxation des plus-values au-delà du seul cas de classement durable en zone à bâtir de l'al. 1^{bis}. Cette jurisprudence ressort en premier lieu du contrôle abstrait de la loi cantonale de Bâle-Campagne (sur recours de la commune de Münchenstein) en 2020⁴⁹. Pour le Tribunal fédéral, l'al. 1^{bis} n'est pas une *lex specialis* par rapport à l'al. 1. La renonciation à la taxe pour les changements d'affectation et l'augmentation des possibilités de bâtir est contraire au droit fédéral.

Cet arrêt a fait l'objet de critiques doctrinales, abordées et balayées par le Tribunal fédéral dans un arrêt subséquent de 2022, concernant le contrôle abstrait du règlement communal de Meikirch dans le canton de Berne. Ce règlement prévoyait le prélèvement de la taxe en cas d'*Einzonung*, mais l'excluait expressément en cas d'*Um-* et d'*Aufzonung*. Les juges fédéraux ont confirmé leur interprétation précédente de la loi et indiqué que la mise en œuvre du mandat législatif impératif de l'art. 5 al. 1 LAT requiert l'intervention du législateur cantonal et/ou communal pour soumettre les trois catégories de mesures d'aménagement à la compensation de la plus-value et pas uniquement celui de la mise en zone à bâtir durable. Si le canton délègue le mandat législatif aux communes, comme c'était le cas en l'espèce, cela ne le libère pas de son obligation de surveiller ce mandat et d'imposer son exécution. Les juges fédéraux ont également rappelé que pour

⁴⁶ www.are.admin.ch → Développement et aménagement du territoire → Droit de l'aménagement du territoire → Révision de la loi sur l'aménagement du territoire → LAT 1 : Mise en œuvre dans les cantons [consulté le 16 octobre 2024].

⁴⁷ Entre autres : CP LAT-POLTIER, art. 5 N° 24 et les références à la doctrine suisse-allemande ; POLTIER (2018), p. 73.

⁴⁸ Entre autres : GRISEL RAPIN, p. 253 s.

⁴⁹ ATF 147 I 225 spécialement consid. 4 ; cf. également dans une moindre mesure ATF 143 II 568 consid. 8.3 pour les références doctrinales.

l'exécution du mandat, la voie contractuelle n'était en principe pas exclue, du moins dans le régime de l'al. 1⁵⁰.

Il est intéressant à ce stade d'évoquer le cas du canton de Genève, dont le Conseil d'État avait été interpellé à la suite de cette jurisprudence, car la législation cantonale ne prévoit comme cas de taxation que « *la création d'une zone à bâtir ou d'une zone de développement en lieu et place d'une zone inconstructible* »⁵¹. Le Conseil d'État a répondu que l'absence de taxation pour les changements d'affectation et les augmentations de possibilités de construire n'était pas contraire à la jurisprudence fédérale, puisque d'autres mesures étaient exigées des propriétaires. En effet, en cas de changement d'affectation en zone de développement, d'autres mesures de compensation de la plus-value étaient imposées (taxe d'équipement, contrôle indirect des prix de terrain et cessions gratuites de terrains nécessaires à la réalisation des voies de communication, aux espaces libres publics ou privés ou aux équipements publics). Le Conseil d'État considérait dès lors que le mandat confié par l'art. 5 LAT était rempli⁵².

La nature de la relation entre les al. 1 et 1^{bis} de l'art. 5 LAT était donc clairement établie et confirmée par le Tribunal fédéral. Récemment toutefois, cette solution a été désavouée sur le **plan politique**.

Dans le cadre de la seconde étape de la révision partielle de la LAT, qui pose de nouvelles règles à la construction hors de la zone à bâtir, un député du Conseil des États a déposé une proposition individuelle relative à l'art. 5 LAT⁵³.

Ce député a relevé que l'al. 1^{bis} avait été pensé comme une prescription minimale par le Parlement fédéral, qui concrétisait l'al. 1. Taxer les situations d'*Aufzonung* de manière obligatoire dans tous les cantons serait contre-productif, puisque cela n'inciterait pas à densifier les zones constructibles, au contraire. Le Tribunal fédéral s'était substitué aux cantons. Or, les circonstances concrètes diffèrent d'un canton à l'autre, de même que la pression de l'urbanisation. La volonté du législateur devait être répétée et clarifiée, afin que le Tribunal fédéral puisse corriger sa jurisprudence à l'avenir.

Le Conseil fédéral s'est déclaré favorable à la précision de l'art. 5 LAT dans le sens suggéré par le député.

Lors de la « navette » entre les deux chambres⁵⁴, le Conseil national a proposé d'introduire un al. 1^{septies}, qui aurait habilité les communes à taxer les *Um-* et *Aufzonung*, directement en vertu du droit fédéral et ce même si le droit cantonal ne le prévoyait pas. Le Conseil fédéral était favorable à cette introduction, de même qu'une minorité du Conseil des États. En revanche, pour la majorité du Conseil des États, il n'y avait pas lieu de permettre ou d'obliger les communes à contourner le droit cantonal, si ce dernier choisissait de ne pas soumettre ces deux catégories de mesures d'aménagement à la taxe.

À l'issue des débats, le Parlement n'a pas introduit de nouvel alinéa, mais décidé de modifier les al. 1 et 1^{bis} comme suit (texte adopté, dont la date de mise en vigueur est en l'état inconnue)⁵⁵ :

« Art. 5, al. 1, 2^e phrase, et 1^{bis}

¹ ... Les exigences minimales sont régies par les al. 1^{bis} à 1^{sexies}.

^{1bis} Les avantages résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir dans le cadre de mesures d'aménagement sont compensés par une taxe d'au

⁵⁰ Arrêt du TF 1C_233/2021 du 5 avril 2022 ; BLIND/JUD, p. 38 s.

⁵¹ Art. 30E al. 2 LaLAT/GE.

⁵² Réponse du Conseil d'État (GE) à la question écrite de Denis Chiaradonna : Compensation de la plus-value (selon art. 5 al. 1 et al. 1^{bis} LAT) : pour une mise en conformité immédiate du droit fédéral ? (Q 3894-A).

⁵³ Proposition Würth, BO 2022 CE 461 (spécialement 462-463).

⁵⁴ Débats parlementaires, BO 2023 CE 743 ss.

⁵⁵ FF 2023 2488.

moins 20 %. La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné ».

À notre sens, si le législateur fédéral n'entendait effectivement pas obliger tous les cantons à taxer les trois types de mesures d'aménagement, ces débats ont tout de même démontré une certaine divergence d'opinions s'agissant de la volonté ou non d'encourager leur taxation, en augmentant l'autonomie communale à cet égard.

Il reste encore à attendre l'entrée en vigueur de l'art. 5 LAT révisé et l'évolution de la jurisprudence à cet égard. Il serait intéressant de disposer de données statistiques sur l'ampleur des recettes réalisées ou attendues pour la taxe découlant de mises en zone à bâtir, respectivement de changements d'affectation et d'augmentation des possibilités de construire.

III. En pratique : quelques problèmes rencontrés ou envisagés

En pratique, une autorité adresse à un administré une ou plusieurs décisions successives, indiquant qu'il doit, ou va devoir, dès qu'une condition se réalise, s'acquitter d'un certain montant au titre de la taxe sur la plus-value. Chaque élément de cette phrase est susceptible de soulever des questions juridiques, que cette contribution ne pourrait aborder de manière exhaustive.

Les points suivants portent sur deux thèmes qui semblent être à l'origine, actuellement, d'une grande partie des procédures contentieuses au niveau cantonal : le débiteur de la taxe et le montant de celle-ci. Autrement dit, **qui** est assujéti à cette taxe et **quel** montant doit-il verser à l'autorité ?

A La qualité de débiteur

1. Le principe

Récemment, la jurisprudence a eu l'occasion de rappeler que l'art. 5 al. 1 et al. 1^{bis} LAT ne comporte aucune précision quant au débiteur de la taxe. Les cantons déterminent la qualité de débiteur dans leurs propres législations, lesquelles constituent des dispositions cantonales indépendantes. Le Tribunal fédéral n'en examine l'application qu'à l'aune d'un contrôle restreint de l'arbitraire⁵⁶.

Selon POLTIER, repris par le Tribunal fédéral sur ce point, la solution la plus adéquate est de taxer le **propriétaire du bien-fonds au moment de la mesure en cause**⁵⁷.

Dans l'ensemble, les cantons latins ont ancré ce **principe** dans leur législation d'application, à savoir que le débiteur de la contribution est le propriétaire du bien-fonds au moment de l'entrée en force de la mesure d'aménagement en question⁵⁸.

2. Les exceptions

Deux cantons ont expressément prévu des exceptions dans leurs législations.

⁵⁶ Arrêt du TF 1C_222/2023 du 12 septembre 2024 consid. 2.2.

⁵⁷ Arrêt du TF 1C_222/2023 du 12 septembre 2024 consid. 2.3.

⁵⁸ Art. 113 al. 2 LATeC/FR ; art. 30G LaLAT/GE prévoit que le moment déterminant est l'adoption de la mesure ; la règle existe dans le canton du Jura en dépit d'une formulation différente de l'art. 111b al. 3 LCAT/JU désignant le « moment où la contribution est fixée » (arrêt du TC JU ADM/2022/214 du 12 mai 2023 consid. 3) ; art. 36 al. 2 LCAT/NE ; l'art. 94 LST/TI indique simplement que la contribution est due par le propriétaire du terrain ; art. 10J al. 3 LcAT/VS ; art. 68 al. 2 LATC/VD.

La loi **fribourgeoise** prévoit que le propriétaire qui obtient un permis de construire sur la base de **l'effet anticipé (positif) d'un plan** devient débiteur de la taxe au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement (art. 113e^{ter} al. 2 *cum* 91 al. 2 LATeC/FR)⁵⁹.

Le cas de figure visé est celui d'un propriétaire qui bénéficierait de l'effet anticipé d'un plan pour obtenir un permis de construire, puis qui vendrait son bien-fonds et le projet de construction à un tiers, qui, sans cette disposition, deviendrait ensuite débiteur de la taxe à l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement. Selon PILLER, cette exception est justifiée, car en cas de délivrance d'une autorisation anticipée, la réalisation de l'avantage se matérialise d'ores et déjà. L'auteur souligne en outre l'importance des dispositions contractuelles de vente concernant l'allocation des risques et avantages de la taxe sur la plus-value⁶⁰.

Outre le principe ci-dessus, le canton de **Neuchâtel** a opté pour une solution novatrice depuis le 1^{er} mai 2019, à savoir que la loi prévoit expressément la possibilité pour l'aliénateur et l'acquéreur de **convenir** de qui revêt la qualité de débiteur pour la contribution de plus-value. La disposition est formulée comme suit : « *Sauf convention contraire entre l'aliénateur et l'acquéreur, le débiteur de la contribution de plus-value est le propriétaire du bien-fonds au moment de l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement* »⁶¹. Ainsi, dans ce canton, l'aliénateur et l'acquéreur d'un bien-fonds concerné par la taxe sur la plus-value peuvent convenir de faire échec à la présomption légale. Le débiteur n'est alors pas le propriétaire au moment de l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement causale. Une telle convention est opposable aux autorités, en droit public, puisque la loi permet de modifier ainsi la qualité de débiteur.

C'est le lieu de relever de manière générale que ce canton applique la taxe sur la plus-value depuis les années 80, de sorte que son législateur bénéficie d'un recul et d'une expérience indubitables, par rapport aux autres cantons latins. Il est intéressant de noter que ce recul a mené à l'adoption de cette disposition. Notons également que la loi neuchâteloise prévoit deux autres possibilités de règlement conventionnel en matière de plus-value et que le Conseil fédéral semble avoir exprimé un avis plutôt favorable à la voie contractuelle, du moins entre les communes et les débiteurs, dans les cas d'*Aufzoning*⁶².

Qu'en est-il de la portée en droit public d'une convention entre aliénateur et acquéreur portant sur le transfert de la qualité de débiteur, dans les cantons ne prévoyant pas, dans leurs lois, une telle possibilité ?

Dans le canton du **Jura**, dont la loi ne prévoit pas cette exception, **les conventions entre vendeur et acquéreur d'un bien-fonds soumis à la taxe sur la plus-value ne sont pas opposables à l'autorité**. En effet, la jurisprudence jurassienne a indiqué clairement que « *Les éventuelles conventions conclues entre des tiers s'agissant du paiement de l'impôt ou de la taxe de plus-value, respectivement de son paiement et dérogeant à la loi, ne sont pas opposables aux autorités chargées de fixer, par décision, le montant de la taxe ou de l'impôt, faute de base légale, quand bien même lesdites conventions seraient portées à la connaissance des autorités de taxation* ». L'arrêt en question relève que certains auteurs de doctrine n'excluent pas la voie contractuelle en matière de contribution de plus-value, mais que cette voie, si on l'envisageait, concernerait la relation entre l'autorité et le débiteur et non une relation entre parties à un contrat de vente

⁵⁹ Précédemment, cet article arrêtaient la qualité de débiteur au moment de la mise à l'enquête publique de la mesure d'aménagement ; à ce sujet, voir PILLER, N° 34 ss. Notons que le canton de Fribourg a introduit les dispositions en matière de taxe sur la plus-value le 1^{er} janvier 2018, ensuite de quoi les décisions ont été suspendues dès juin 2020 en raison de difficultés d'application. Puis, les articles révisés sont entrés en vigueur le 1^{er} octobre 2023. Les solutions retenues présentent donc une certaine adaptation à la pratique et à la jurisprudence rendue récemment.

⁶⁰ PILLER, N° 36 ss.

⁶¹ Art. 36 al. 2 LCAT/NE ; TC NE CDP.2023.78 du 7 février 2024 consid. 2b.

⁶² Art. 36 al. 2, 36a et 37 al. 5 LCAT/NE ; arrêt du TC NE CDP.2023.78 du 7 février 2024 consid. 2b. Il s'agit des cas de compensation entre contribution de plus-value et expropriation matérielle pour le propriétaire de plusieurs bien-fonds concernés et de la possibilité de différer la perception de la contribution ou d'accorder un plan de paiement dans certaines circonstances ; Intervention du conseiller fédéral Albert Rösti, BO 2023 CE 744.

immobilière qui deviendrait opposable à l'autorité. En l'occurrence, la qualité pour former opposition puis recours a été niée à l'acquéreuse d'un bien-fonds, devenue propriétaire après l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement⁶³.

Dans les cantons, à l'instar du Jura, qui n'ont pas prévu d'exception légale en faveur d'un transfert conventionnel de la qualité de débiteur de la taxe, il est très vraisemblable que cette solution prévale. Le **principe de la légalité** s'impose en effet de manière assez évidente. Il est donc capital que les dispositions contractuelles d'aliénation de bien-fonds concernés ou susceptibles d'être concernés par la taxe sur la plus-value tiennent compte de cet aspect.

3. Les effets en droit privé : quelques exemples de clauses contractuelles

La taxe sur la plus-value est un mécanisme de droit public, qui a toutefois le potentiel de créer nombre de situations complexes sur le plan du droit privé, en raison du constat que l'on vient de formuler. Dès lors, nombre de questions se posent, auxquelles il serait impossible de répondre ici, mais qui méritent réflexion.

Le corps notarial est le premier confronté à ces questions, dont les plus intéressantes sont reproduites ci-dessous :

- Lors des négociations menées à l'occasion de la vente, respectivement de l'achat, d'un bien-fonds, comment les parties tiennent-elles compte de la taxe sur la plus-value ?
- Quels sont les effets de la taxe sur les prix de vente/d'achat des bien-fonds concernés⁶⁴ ?
- Quel est l'effet de l'inscription du montant de la taxe en suspens au Registre foncier ?
- Qu'en est-il si le montant de la taxe n'a pas encore été fixé (vente du bien-fonds entre l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement et la décision de taxation) ? Ou s'il évolue avant sa perception (déductions, réexamen du montant en raison d'un changement de circonstances, etc.) ?
- Les parties ont-elles intérêt à faire appel à un expert privé pour déterminer l'ampleur de la taxe en amont de sa fixation par l'autorité ?
- Les parties tiennent-elles compte du renchérissement des prix (indice des prix à la consommation)⁶⁵ ?
- Certains notaires vaudois ont souligné la difficulté qu'ils rencontrent pour obtenir des informations, tant au niveau communal que cantonal, sur l'avancement de la planification communale, notamment en ce qui concerne la date estimée d'entrée en vigueur des plans. Ces incertitudes compliquent les transactions de *vente à terme*, une entrée en vigueur des mesures d'aménagement pendant l'intervalle pouvant sensiblement modifier les coûts à la charge de l'acheteur. Une solution évoquée pour remédier à ce problème serait d'intégrer dans l'acte une clause conditionnelle, stipulant un prix de vente plancher, qui pourrait être augmenté en fonction de l'évolution des possibilités de bâtir. Cette approche pragmatique pose néanmoins la question de l'estimation anticipée de la plus-value. Elle suppose également que l'acheteur ait l'intention de valoriser le bien acquis au maximum de son potentiel. Cette clause est donc moins adaptée, par exemple, pour la vente d'une villa destinée à une famille qui n'a aucune visée spéculative.

Dans le canton de **Vaud**, nous avons pu prendre connaissance de différentes clauses figurant dans des actes notariés. En substance, il en ressort ce qui suit.

Dans les **contrats de donation** : les clauses stipulent généralement qu'en vertu de l'art. 69 al. 2 LATC/VD la perception de la taxe sur la plus-value est différée en cas de transfert de propriété

⁶³ Arrêt du TC JU ADM/2022/209 du 12 mai 2023.

⁶⁴ Pour des pistes de réponse, cf. ESPACESUISSE, LAT.

⁶⁵ Certains cantons prévoient en effet le renchérissement de la taxe entre sa fixation et son exigibilité (cf. art. 97 al. 2 LST/TI et art. 301 al. 2 LaLAT/GE). Voir également EYEMANN, p. 180 s.

par succession, d'avancement d'hoirie ou de donation au prochain transfert onéreux⁶⁶. Il est rappelé au donataire qu'il reprend alors cette charge fiscale latente, dont il devra s'acquitter en cas de vente ultérieure ou en cas d'obtention d'un permis de construire.

Dans les *contrats de vente*, nous observons certaines des clauses suivantes par lesquelles les parties sont :

- Rendues attentives à l'existence de la taxe sur la plus-value ou en avoir une « bonne connaissance » ou – plus explicitement – rendues attentives qu'en cas d'aliénation, une taxe s'élevant à 20% de la plus-value peut être perçue par la Direction générale du territoire et du logement, à Lausanne, si l'immeuble vendu a augmenté de valeur ensuite d'une mesure d'aménagement du territoire constituant un avantage majeur.
- Convenues que le débiteur de la taxe sur la plus-value sera celui désigné par l'application des dispositions légales en la matière.
- Amenées à certifier qu'elles ont pris tous renseignements utiles auprès de la commune concernée en lien avec les projets éventuels de modification du plan d'affectation communal ou plan localisé concernant la parcelle objet de l'acte.
- Rendues attentives qu'en cas de non-paiement de la taxe sur la plus-value par le vendeur (ou débiteur), elle pourra faire l'objet d'une hypothèque légale.

Certaines clauses sont insérées à l'attention du *vendeur*, lequel certifie ne pas avoir reçu d'information concernant la perception d'une éventuelle taxe sur la plus-value – ou encore – ne pas avoir reçu de notification de taxation de la plus-value.

Enfin, nous avons pu prendre connaissance d'une clause par laquelle les parties sont convenues d'un *partage de la taxe*, en ce sens que dans le cadre d'une éventuelle taxe sur la plus-value due par le vendeur, l'acheteur s'engage à prendre à sa charge un montant correspondant à cinquante pour cent de cette taxe, si celle-ci ne dépasse pas une certaine somme (par exemple 100'000 francs) à charge du vendeur et à prendre à sa charge un montant maximum (dans l'exemple 50'000 francs) si cette taxe dépassait 100'000 francs à charge du vendeur.

4. Les effets en droit privé : exigibilité, contrat de droit de superficie et *clausula rebus sic stantibus*

Le bénéficiaire d'un permis de construire, permettant d'utiliser concrètement les nouvelles possibilités de construire sur une parcelle ayant bénéficié d'une mesure d'aménagement, est-il forcément le débiteur de la taxe sur la plus-value ?

Dans l'arrêt récent du TF 1C_222/2023, le Tribunal fédéral a répondu par la négative, faute de disposition cantonale spéciale en ce sens.

Ce cas vaudois était celui d'une parcelle colloquée initialement hors de la zone à bâtir, sur laquelle avait été constitué, en 1999, un **droit de superficie ayant le caractère d'un droit distinct et permanent** immatriculé au Registre foncier. Le superficiaire avait le droit d'établir et maintenir les bâtiments et autres ouvrages annexes établis sous l'emprise du droit de superficie. La durée prévue, reconductible, était de trente ans et la rente annuelle prévue était de 6'000 francs.

Le plan d'affectation avait été modifié en 2019 et la parcelle était désormais constructible. L'autorité cantonale avait fixé le montant de la taxe sur la plus-value en 2020, par décision de taxation adressée au propriétaire (superficial), qui ne l'avait pas contestée.

En 2021, la commune avait **délivré un permis de construire sur la parcelle au superficiaire constructeur**, étant précisé que ce permis comportait également le nom du propriétaire. L'autorité cantonale a alors indiqué au propriétaire que la délivrance du permis de construire avait déclenché l'exigibilité de la taxe, qui serait due si aucun recours n'était déposé contre cette autorisation, et

⁶⁶ Il en va de même de l'impôt sur les gains immobiliers dont l'imposition est notamment différée en cas de transfert de propriété par succession (dévolution d'hérédité, partage successoral, legs), avancement d'hoirie ou donation (art. 65 LI/VD).

a rendu une décision d'exigibilité adressée au propriétaire superficiaire. Ce dernier a formé recours au Tribunal cantonal, contestant principalement l'exigibilité de la taxe et arguant qu'il ne profitait pas lui-même de la mesure d'aménagement du territoire et du permis de construire, puisqu'il ne disposait pas des droits à bâtir sur la parcelle⁶⁷.

La Cour cantonale a utilisé la procédure de coordination, c'est-à-dire qu'elle a soumis la question à l'ensemble de ses juges, vu l'absence de jurisprudence cantonale sur le sujet jusqu'alors. Elle a considéré que la question de la **qualité du débiteur** avait été fixée dans la décision de taxation en force et qu'il n'y avait pas lieu de la remettre en question. Le propriétaire était débiteur.

Quant au superficiaire, le Cour a laissé ouverte la possibilité qu'il puisse également revêtir la qualité de débiteur, tout en indiquant qu'une telle interprétation n'était « pas évidente » au vu des règles de droit civil. La question ne devait toutefois pas être résolue en l'espèce, puisque le cas concernait la phase d'exigibilité⁶⁸. Les juges cantonaux ont ensuite indiqué que le texte légal cantonal était clair et que la délivrance de tout permis de construire, peu important son bénéficiaire, déclenchait un cas de perception de la taxe. Les travaux préparatoires permettaient en sus de dégager l'idée que dans des relations commerciales ordinaires, le superficiaire exige une contre-prestation lui permettant de disposer des ressources nécessaires pour s'acquitter de la taxe, lorsqu'il accepte que le superficiaire fasse usage des nouvelles possibilités de construction. Ce d'autant plus que sa signature était requise pour obtenir l'autorisation de construire. Le versement de la taxe pouvait donc bel et bien être exigé du propriétaire superficiaire⁶⁹.

L'arrêt cantonal contient une opinion dissidente minoritaire d'un juge et d'un assesseur, pour qui, en substance, lorsque la taxe sur la plus-value est exigible en raison de l'octroi d'un permis de construire au superficiaire, le versement de la taxe n'est pas exigible du superficiaire.

Le Tribunal fédéral, saisi à son tour d'un recours, a considéré que le législateur vaudois n'avait pas jugé utile de distinguer en fonction du bénéficiaire du permis de construire, « *partant de la prémisse qu'en règle générale, il s'agit du propriétaire et que, dans le cas contraire, les rapports contractuels doivent prévoir une indemnisation suffisante en rapport avec la valeur des droits concédés* »⁷⁰.

La solution de l'arrêt cantonal, à savoir que le propriétaire, qui n'était pas le constructeur, était le débiteur de la taxe, même s'il ne bénéficiait pas directement de l'accroissement des possibilités de construire, a été jugée par les juges de Mon-Repos conforme au droit cantonal ainsi qu'aux dispositions-cadre du droit fédéral et « *loin d'être arbitraire* ».

Le recourant a également soulevé la **garantie constitutionnelle de sa propriété** et le **caractère confiscatoire** de la taxe (141'400 francs, pour une plus-value de 707'000 francs, alors que la rente annuelle s'élevait à 6'000 francs)⁷¹. Le Tribunal fédéral a considéré que la taxe n'était pas confiscatoire, compte tenu du rapport entre le montant de la taxe et celui de la plus-value. Le recourant n'avait pas démontré que sa situation économique l'obligerait à vendre sa parcelle pour s'acquitter de sa dette fiscale.

De manière intéressante, il a également été retenu que le recourant n'avait pas démontré qu'il ne disposerait d'aucun **moyen sur le plan civil** pour faire supporter tout ou partie de la taxe au superficiaire. Les juges fédéraux ont suggéré la piste de l'imprévision (*clausula rebus sic stantibus*), précisant qu'elle n'était pas exclue pour obtenir l'adaptation du contrat, puisqu'en l'occurrence le droit distinct et permanent avait été accordé pour des surfaces hors zone à bâtir, devenues surfaces à bâtir et objet d'un permis de construire.

⁶⁷ Arrêt du TC VD AC.2022.0100 du 6 avril 2023 let. A et B.

⁶⁸ Arrêt du TC VD AC.2022.0100 du 6 avril 2023 consid. 3a.

⁶⁹ Arrêt du TC VD AC.2022.0100 du 6 avril 2023 consid. 3b et 3c.

⁷⁰ Arrêt du TF 1C_222/2023 du 19 septembre 2024 consid. 2.3.

⁷¹ Arrêt du TF 1C_222/2023 du 19 septembre 2024 consid. 3, spécialement consid. 3.2.

Selon notre lecture de cet arrêt, **trois reproches principaux** à l'endroit du recourant propriétaire se dégagent des considérants :

- **Le contenu insuffisant du contrat de superficie** du cas d'espèce, qui ne permettait pas de tenir compte de la possibilité du prélèvement d'une taxe sur la plus-value. Le contrat ne prévoyait en particulier pas la possibilité d'adapter le montant de la rente.
Ainsi, il est attendu des parties à un contrat de superficie qu'elles prévoient non seulement une indemnisation adéquate du superficiel par le superficiaire, proportionnée à la valeur des droits concédés au moment de la conclusion du contrat, mais aussi la possibilité d'ajuster cette indemnisation en cas de hausse future de la valeur de ces droits, même si cette augmentation reste difficile à anticiper.
En pratique, il nous semble particulièrement délicat de formuler de manière précise une telle clause, surtout en amont de la mesure d'aménagement. Il demeure cependant essentiel d'introduire dans le contrat le principe d'une adaptation, idéalement en mentionnant explicitement le cas de la taxe sur la plus-value, quitte à en déterminer les modalités au moment opportun (avec les risques de litige que cela pourrait entraîner).
- **La signature de la demande de permis de construire** aux côtés du superficiaire, sans négocier une adaptation du montant de la rente à cette occasion.
Il est vrai qu'au moment de la demande de permis, l'accroissement des possibilités de construire était connu du propriétaire du cas d'espèce, de même que le montant de la taxe sur la plus-value, qui avait été arrêté par décision plus d'une année avant la délivrance du permis de construire.
Cela dit, un propriétaire mal renseigné nous semble tout à fait susceptible de ne voir dans la demande de permis de construire que le but premier de cette demande, à savoir demander l'autorisation de réaliser une construction sur sa parcelle, et ne fasse pas le lien immédiatement avec les implications financières de cette autorisation pour lui. Il y a là un danger financier sérieux dont les propriétaires et leurs mandataires seraient bien avisés de tenir compte, en amont du dépôt d'une demande d'autorisation de construire. Il en va de même avant la reconduction du droit distinct et permanent.
- **L'absence de tentative de résolution du contentieux sur le plan civil**, en ouvrant action contre le superficiaire, notamment en faisant valoir l'imprévision. Les juges fédéraux ont laissé entendre que ce grief est potentiellement invocable, du moins en cas de nouveau classement dans la zone à bâtir (*Einzonung*).

Il est donc essentiel de ne pas négliger la question de la taxe sur la plus-value (ainsi que d'éventuels autres prélèvements découlant de l'art. 5 LAT) lors des négociations relatives au droit de superficie, de sa conclusion à son terme. Le cas échéant, il conviendrait d'explorer (en parallèle) les voies juridiques en droit civil, avant d'invoquer le caractère confiscatoire de la taxe dans le cadre d'un recours de droit public.

B La détermination du montant de la taxe

Le montant à payer constitue évidemment en pratique l'un des nerfs de la guerre, spécifiquement pour l'avocat consulté par un administré. La détermination de la plus-value est l'un des aspects les plus délicats de la matière, car elle doit à la fois être la plus proche de la réalité possible, tout en évitant d'accroître excessivement les coûts et la durée de la procédure administrative⁷². Or la législation fédérale est muette sur l'estimation concrète de la plus-value.

Les lois des cantons latins prévoient que la plus-value est la différence entre la valeur vénale d'un bien-fonds avant et après (ou avec et sans, selon les terminologies utilisées) la mise en œuvre (ou

⁷² ATF 143 II 568 consid. 5.2 qui cite le Conseil d'État tessinois.

l'entrée en vigueur, selon les terminologies) d'une mesure d'aménagement du territoire. Mais comment déterminer concrètement ces valeurs vénales ?

1. Tour d'horizon des systèmes cantonaux latins

Selon les cantons, le montant de la contribution peut être déterminé par une autorité compétente soit en matière fiscale ou de finance, soit en matière d'aménagement du territoire et des constructions. Cette autorité procède elle-même au calcul, le délègue à une autre autorité ou encore mandate un expert externe.

Les différents systèmes cantonaux de détermination du montant de la taxe soulignent que la taxe sur la plus-value se situe au carrefour de l'aménagement du territoire, du droit fiscal et de l'estimation immobilière.

Dans le canton de **Fribourg**, la taxation est établie par le Service cantonal des contributions, qui se base sur les informations transmises par le Service des constructions et de l'aménagement. Sur proposition du Service cantonal des contributions, la Direction des finances peut mandater un expert externe⁷³.

Depuis le 1^{er} octobre 2023, la loi précise qu'en cas d'aliénation à titre onéreux, le prix convenu est en principe considéré comme étant représentatif de la valeur vénale. À défaut de prix ou si celui-ci ne correspond pas à la valeur vénale du bien-fonds, cette valeur se détermine sur la base d'une méthode comparative ou, en l'absence de prix comparatifs suffisamment fiables, sur la base de la méthode de la valeur résiduelle ou d'autres méthodes d'estimation officielles reconnues. Les impenses nécessaires à la mise en valeur du terrain peuvent être déduites de la valeur vénale. Le Conseil d'État détermine la nature de ces impenses⁷⁴.

Dans ce canton, l'autorité de taxation peut ainsi se référer au prix de vente convenu s'il existe et en l'absence d'éléments concrets indiquant qu'il ne reflète pas la valeur actuelle du marché en raison de circonstances inhabituelles. Ce principe selon lequel le prix peut équivaloir à la valeur vénale ne va pas de soi. Il n'est pas repris dans les autres cantons latins. En matière d'expertise immobilière, les notions de prix et de valeur ne se confondent en principe pas⁷⁵. L'Office fédéral du développement territorial a émis des doutes quant à la conformité de ce principe avec l'art. 5 LAT. PILLER relève en outre qu'il est peu probable qu'un prix convenu soit observable juste avant et après l'entrée en force de la mesure d'aménagement du territoire⁷⁶. Cela étant, ce principe a le mérite de simplifier l'estimation et probablement de générer une adhésion plus forte des administrés à la décision. Après tout, il s'agit du prix sur lequel vendeur et acheteur se sont accordés comme étant acceptable pour la transaction.

Dans le canton du **Jura**, le Service du développement territorial arrête le montant de la plus-value et celui de la contribution au moment où la mesure d'aménagement ou l'autorisation exceptionnelle entre en force, après consultation de la commune. Dans l'exercice de cette tâche, ce service peut faire appel à des estimateurs externes, indemnisés selon les mêmes principes que les estimateurs cantonaux collaborant à l'évaluation et au contrôle des valeurs officielles. Selon le message du Gouvernement jurassien, l'estimation devrait normalement pouvoir se faire selon les règles applicables en droit fiscal. Pour fixer le montant de la plus-value, il est nécessaire dans certains cas de recourir à des experts pour déterminer la valeur du bien-fonds avant et après la mesure d'aménagement⁷⁷.

Dans un arrêt jurassien en particulier, une recourante a contesté le fait qu'elle tirait un avantage majeur du changement d'affectation de sa parcelle. Elle arguait que si elle était effectivement

⁷³ Art. 113d LATeC/FR.

⁷⁴ Art. 113b al. 2a et 2b LATeC/FR.

⁷⁵ FAVARGER/THALMANN, p. 11 ss ; GONZALEZ PATALLO, p. 35 s.

⁷⁶ PILLER, N° 56.

⁷⁷ Art. 111c LCAT/JU ; arrêt du TC JU ADM/20/2021 du 12 novembre 2021 consid. 6.1 ; ADM/13/2020 du 9 décembre 2020 consid. 3 et les références citées.

contrainte de s'acquitter de la contribution sur la plus-value, elle réaliserait une perte financière lors de la vente de sa parcelle. La valeur estimée de la parcelle lors de la vente correspondait à la valeur officielle de la parcelle, calculée conformément à la législation fiscale. Les juges ont considéré que les prix d'achat et de vente du terrain n'étaient pas déterminants en l'espèce, pour plusieurs raisons, et en particulier parce que cette valeur devait être déterminée de manière objective. L'estimation ne pouvait se baser uniquement sur les prix effectivement payés et il n'y avait pas lieu de tenir compte du fait que la recourante avait acquis l'immeuble, avant la mesure d'aménagement, à un prix dépassant sa valeur objective⁷⁸.

Ces affirmations ne seraient certainement pas transposables dans le canton de Fribourg qui a, au contraire, choisi d'accorder une importance prépondérante au prix convenu en cas d'aliénation à titre onéreux, comme on l'a vu. Les positions de ces deux cantons à cet égard sont donc diamétralement opposées.

Dans le canton de **Genève**, le Conseil d'État, chargé d'élaborer les modalités d'exécution de la loi, a délégué la tâche de taxation et de révision au département des finances⁷⁹. La taxation s'opère sur la base d'un bordereau notifié par le département chargé des finances lors de l'aliénation du terrain ou lors de la délivrance d'une autorisation de construire. La loi prévoit en outre une possibilité de reconsidération d'office ou sur demande, au cas où, postérieurement à la taxation, l'un des éléments entrant dans le calcul de celle-ci subirait une modification sensible et pour autant que le terrain en cause n'ait pas changé de propriétaire⁸⁰.

Il est intéressant de noter qu'auparavant, la loi genevoise prévoyait, de manière originale par rapport aux autres cantons latins, un système en un seul temps, avec une taxation simultanée à l'adoption de la mesure d'aménagement⁸¹. Selon un auteur de doctrine, un tel système, avec une décision unique, permettait que l'estimation de la valeur du bien-fonds colle davantage aux circonstances réelles⁸².

En **Valais**, le Conseil d'État fixe par décision la plus-value et le montant de la taxe sur proposition de la commission d'estimation désignée par le bureau du collège d'experts en matière d'expropriation⁸³. L'estimation fait l'objet d'un rapport. Ce canton a donc visiblement choisi de soumettre l'estimation de la plus-value aux mêmes principes et méthodes que l'estimation en matière d'expropriation.

Au **Tessin**, la contribution de plus-value est établie sur la base d'une expertise de la situation du terrain par la commune. La commune désigne ainsi un expert chargé de fixer, pour chaque terrain, la plus-value et la contribution. Il est en outre renvoyé à la loi cantonale sur l'estimation officielle des immeubles⁸⁴.

Dans le canton de **Neuchâtel**, le département chargé de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire est compétent pour arrêter le montant de la plus-value et de la contribution⁸⁵.

La jurisprudence neuchâteloise a eu l'occasion de préciser que l'avantage doit être apprécié au regard de la variation réelle et concrète de la valeur du bien-fonds, de manière objective, et non dans l'abstrait. Est déterminante la possibilité effective d'utiliser la parcelle pour la construction d'une manière conforme à la zone dont elle fait désormais partie. La valeur objective du terrain

⁷⁸ Arrêt du TC JU ADM/2020/13 du 9 décembre 2020 consid. 4.3.

⁷⁹ Art. 3 RaLAT/GE ; arrêt du TC GE A/4190/2013 du 8 mars 2016.

⁸⁰ Art. 30J et 30L LaLAT/GE.

⁸¹ Ancienne teneur de l'art. 30J LaLAT/GE ; arrêt du TC GE A/4190/2013 du 8 mars 2016.

⁸² GONZALEZ PATALLO, p. 25 s.

⁸³ Art. 10g al. 1 LcAT/VS et art. 16 al. 3 Règlement sur les mesures d'encouragement et sur le régime de compensation en matière d'aménagement du territoire (RSVS 701.105).

⁸⁴ Art. 95 LST/TI.

⁸⁵ Art. 36 al. 1 LCAT/NE.

est prise en considération⁸⁶. Le caractère objectif des valeurs à comparer impose qu'il soit tenu compte de toutes les caractéristiques de l'immeuble en question (situation, équipements existants, accessibilité, qualité du sol, etc.)⁸⁷. En outre, dans les cas où il y aurait une vente, les estimations ne pourraient pas uniquement se baser sur les prix effectivement payés, ni sur la valeur cadastrale⁸⁸.

Dans le canton de **Vaud**, le service en charge de l'aménagement du territoire est compétent pour le calcul⁸⁹. Pour chaque cas, il mandate un expert externe. En règle générale, un mandataire unique est désigné pour traiter l'ensemble des cas de plus-value induits par une même mesure d'aménagement. Les propriétaires concernés peuvent demander une contre-expertise à leurs frais⁹⁰. Compte tenu des montants engagés pour rémunérer ces mandats externes, le service a considéré que le droit des marchés publics s'appliquait et publié un appel d'offres le 22 août 2022, en vue d'attribuer un mandat de 48 mois⁹¹. On peut lire dans l'appel d'offres que le nombre de planifications générant de la plus-value dans le canton est estimé à 40 par année, portant chacune sur plusieurs parcelles, soit un total de parcelles qui peut être d'environ 1'000.

De manière générale, on observe que la densité normative concernant la manière de calculer, concrètement, les plus-values concernées, est relativement faible. Le droit fédéral n'impose pas aux cantons de fixer une méthode d'estimation spécifique dans la loi. Les cantons latins ne l'ont pas fait, hormis Fribourg qui a fixé un principe simple mais clair et cité les méthodes à suivre pour l'estimation, par défaut.

La pratique administrative dispose dès lors d'une certaine latitude, et les choix opérés peuvent être adaptés à chaque situation, mais également contestés par les administrés à plusieurs égards.

2. L'expert externe à l'administration

Comme nous venons de le voir, la plupart des cantons prévoit expressément la possibilité pour les autorités de recourir à un expert externe afin de procéder à l'estimation de la plus-value générée par une mesure d'aménagement⁹². Toutefois, le fait qu'aucune disposition légale ne prévoie cette possibilité ne fait pas obstacle à ce qu'une commune mandate un expert pour procéder à l'estimation⁹³. Cela résulte du fait que toute autorité administrative peut, pour établir les faits, recourir à divers moyens de preuve, dont l'expertise⁹⁴.

L'autorité peut en effet requérir, comme moyen de preuve⁹⁵, une expertise lorsqu'elle n'a pas les compétences et les connaissances techniques pour établir elle-même les faits pertinents (voir par exemple art. 29 al. 1 let. c LPA/VD)⁹⁶. Cela vaut également en procédure non-contentieuse où l'on parle généralement d'expertise administrative⁹⁷. Partant, nous pouvons considérer que

⁸⁶ ATF 132 II 401 consid. 2.1 ; arrêt du TF 1C_290/2007 du 28 janvier 2008 consid. 4.2 ; arrêt du TC NE CDP.2023.78 du 7 février 2024.

⁸⁷ Entre autres, arrêt du TC NE CDP.2019.173 du 20 janvier 2020 consid. 2c.

⁸⁸ ATF 132 II 401 consid. 2.1.

⁸⁹ Art. 68 LATC/VD et 36 RLAT/VD.

⁹⁰ Art. 34 RLAT/VD.

⁹¹ Avis d'appel d'offres (VD), N° de publication simap : 1249765.

⁹² Art. 113d al. 1b LATeC/FR ; art. 111c al. 2 LCAT/JU ; art. 95 al. 2 LST/TI ; art. 34 al. 1 RLAT/VD. Dans le canton du Valais, le Conseil d'État fixe le montant de la plus-value sur la base d'un rapport d'estimation établi par une commission d'estimation, désignée par le bureau du collège d'experts (art. 10g LcAT/VS).

⁹³ Cf. par exemple notamment l'arrêt du TC NE CDP.2014.27 du 2 mars 2016 consid. 7c où il est admis que la plus-value soit fixée par un expert alors que la loi cantonale ne prévoit rien à ce sujet.

⁹⁴ MOOR/POLTIER, p. 288.

⁹⁵ BINDER, p. 91.

⁹⁶ ATF 125 V 351 consid. 3b/aa ; CR PA-ZIMMERMANN/GUISAN, art. 12 N° 130 ; KRAUSKOPF/WYSSLING, in : Waldmann/Krauskopf (édit.), Praxiskommentar VwVG, art. 12 N° 148.

⁹⁷ BINDER, p. 91 ; BROGLIN/WINKLER DOUCOURT/MORITZ, N° 291 ; cf. également arrêt du TC GE A/2117/2012 du 20 novembre 2012 consid. 9.

l'expert mandaté pour estimer le montant de la plus-value est un expert (administratif) au sens des dispositions procédurales et, par conséquent, soumis à toutes les règles qui en découlent.

En premier lieu, l'expert doit être neutre et impartial. Cela résulte du fait qu'il est un auxiliaire de l'autorité amenée à rendre une décision ou un jugement⁹⁸, elle-même soumise à cette exigence de neutralité et d'impartialité. Le degré et le fondement de cette exigence ne sont toutefois pas les mêmes entre une autorité administrative et une autorité judiciaire. La première n'est effectivement pas soumise aux règles – plus strictes – de l'art. 30 al. 1 Cst.⁹⁹ applicables uniquement aux autorités judiciaires, mais à celles de l'art. 29 al. 1 Cst.^{100,101}. La différence majeure entre ces dispositions résulte du fait que l'art. 29 al. 1 Cst. n'impose pas l'indépendance et l'impartialité comme maxime d'organisation¹⁰². En clair, il ne peut être exigé de l'autorité administrative le même degré d'indépendance que d'une autorité judiciaire, car l'autorité administrative cumule souvent plusieurs tâches, y compris politiques, veille à la défense de plusieurs intérêts publics et n'a généralement pas vocation à trancher des litiges¹⁰³. De même, ses prises de position constituent un exercice normal des fonctions gouvernementales et ne permettent pas de conclure à une apparence de partialité¹⁰⁴.

De prime abord, puisque l'expert est un auxiliaire de l'autorité à qui il délivre son rapport, on pourrait imaginer qu'il soit soumis à l'art. 29 al. 1 Cst. en cas de procédure non-contentieuse et à l'art. 30 al. 1 Cst. en cas de procédure contentieuse¹⁰⁵. Tel n'est en réalité pas le cas selon la jurisprudence fédérale qui considère que si une expertise constitue la base d'une décision, l'expert est soumis au même degré d'exigence d'impartialité et de neutralité que les magistrats, même s'il intervient dans le cadre d'une procédure non-contentieuse devant une autorité administrative¹⁰⁶. Cela signifie que l'administré qui souhaiterait contester l'indépendance et l'impartialité de l'expert, même en procédure non-contentieuse, pourrait faire valoir tous les moyens découlant des art. 30 al. 1 Cst. et 34 LTF¹⁰⁷.

En deuxième lieu, pour que l'administré puisse faire valoir son droit et invoquer des motifs de récusation, l'autorité est tenue de l'informer du nom de l'expert désigné¹⁰⁸. Si elle omet de le faire – mais dans tous les cas – l'administré doit requérir la récusation de l'expert dès qu'il a connaissance de son nom et des motifs motivant sa requête¹⁰⁹. Les motifs de récusation peuvent tenir tant dans la personne de l'expert que dans sa situation ou son comportement¹¹⁰. La jurisprudence vaudoise a ainsi admis la récusation d'un expert mandaté pour estimer la plus-value d'une parcelle qu'il avait déjà évaluée dans le cadre d'une autre procédure, car il ne pouvait être

⁹⁸ ATF 118 Ia 144 consid. 1c ; arrêt du TAF ATAF 2013/46 du 3 décembre 2013 consid. 6.5.3 ; 2014/2 du 26 février 2014 consid. 5.4 ; arrêt du TC VD AC.2021.0403 du 28 septembre 2022 consid. 2 ; BOVAY, p. 235 ; BOVAY/BLANCHARD/GRISSEL RAPIN, p. 88 ; KRAUSKOPF/WYSSLING, in : Waldmann/Krauskopf (édit.), Praxiskommentar VwVG, art. 12 N° 150 ; MOOR/POLTIER, p. 288.

⁹⁹ Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (RS 101).

¹⁰⁰ Les motifs de récusation des autorités judiciaires découlent ainsi de l'art. 34 LTF, alors que pour les autorités administratives, on se référera aux dispositions procédurales topiques (à savoir pour la procédure fédérale l'art. 10 PA et, par exemple pour la procédure vaudoise, l'art. 9 LPA/VD).

¹⁰¹ Arrêt du TF 1C_382/2018 du 10 juillet 2019 consid. 3.1 ; BOVAY, p. 133 ; CR Cst.-DANG/NGUYEN, art. 29 N° 66 ; CR PA-GRODECKI, art. 10 N° 6 ; MOOR/POLTIER, p. 271.

¹⁰² ATF 140 I 326 consid. 5.2 ; CR PA-GRODECKI, art. 10 N° 6.

¹⁰³ ATF 140 I 327 consid. 5.2 ; CR Cst.-DANG/NGUYEN, art. 29 N° 65.

¹⁰⁴ ATF 125 I 119 consid. 3f.

¹⁰⁵ Dans ce sens, cf. arrêt du TC GE A/2117/2012 du 20 novembre 2012 consid. 9.

¹⁰⁶ ATF 137 V 210 consid. 2.1.3 ; BINDER, p. 91 ; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, N° 536.

¹⁰⁷ Loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (RS 173.110).

¹⁰⁸ ATF 114 Ia 278 consid. 3b ; BROGLIN/WINKLER DOUCOURT/MORITZ, N° 292 ; MOOR/POLTIER, p. 272 ; cf. également ATF 146 V 9 consid. 4.2.1 en matière d'assurances sociales.

¹⁰⁹ ATF 114 Ia 278 consid. 3e ; MOOR/POLTIER, p. 274.

¹¹⁰ Arrêt du TF 8C_1058/2010 du 1^{er} juin 2011 consid. 4.2.

exclu qu'il ait une idée préconçue concernant l'objet de l'estimation¹¹¹. En revanche, le simple fait de procéder à des expertises de manière récurrente pour l'État n'a pas été considéré comme un motif de prévention et donc de partialité¹¹². Il n'en demeure pas moins que la question de l'indépendance pourrait se poser en cas de monopoles ou quasi-monopoles d'experts dans l'évaluation de la plus-value au niveau cantonal, d'autant plus que l'exigence d'indépendance découle directement de l'art. 30 al. 1 Cst. En effet, si un canton confiait systématiquement toutes les évaluations de plus-value aux mêmes experts, ceux-ci deviendraient certes « aguerris » à cet exercice, et leurs estimations seraient davantage susceptibles d'assurer des résultats équitables d'un bien-fonds à l'autre. Cependant, une telle situation pourrait également soulever des questions quant à leur indépendance vis-à-vis de l'autorité. Une part potentiellement significative de leur chiffre d'affaires pourrait, en effet, provenir de ces mandats. Il nous semble qu'il peut être attendu de l'autorité, dans la mesure du possible, qu'elle fasse preuve de transparence et démontre l'impartialité de l'expert au stade de la procédure non-contentieuse déjà.

En troisième lieu, l'administré devrait être en mesure de pouvoir poser des questions à l'expert et de se déterminer sur ses conclusions. Cette règle est expressément prévue dans la procédure administrative fédérale (art. 57 al. 2 PCF *cum* art. 19 PA), alors qu'elle varie en droit cantonal. Ainsi, **Fribourg** (art. 60 let. b CPJA), **Genève** (art. 42 al. 4 LPA) et **Jura** (art. 76 al. 4 CPA) permettent aux parties de se déterminer sur les questions à poser à l'expert, alors que dans le canton de **Vaud**, les parties peuvent poser des questions à l'expert préalablement et consécutivement à son expertise (art. 34 al. 2 let. a LPA/VD). Quand bien même le droit cantonal ne prévoirait rien à cet égard, en vertu de l'art. 29 al. 2 Cst., l'administré devrait être en mesure de pouvoir poser des questions à l'expert si elles s'avèrent essentielles à l'établissement des faits¹¹³. De même, le droit d'être entendu lui permet de se déterminer sur les éventuels éléments complémentaires fournis par l'expert *a posteriori*¹¹⁴. En revanche, il n'existe aucun droit pour l'administré de se prévaloir de son droit d'être entendu pour prendre contact avec l'expert¹¹⁵, lui présenter ses arguments ou être présent lors de son expertise¹¹⁶.

Finalement, il convient de rappeler que l'autorité n'est pas liée par les conclusions de l'expertise. Toutefois, elle ne peut s'en écarter sans motif sérieux et doit motiver sa décision si elle le fait¹¹⁷. Cela se justifie par le fait que l'autorité a requis un tel rapport précisément en raison de son incompétence sur une question particulière. Il faudra donc que de sérieux indices remettent en cause les conclusions de l'expertise, notamment en raison de graves contradictions ou d'autres avis d'experts contraires, pour que l'autorité puisse s'écarter des conclusions prises¹¹⁸.

Pour contester l'expertise administrative, l'administré peut fournir, comme moyen de preuve, une expertise dite « privée », qu'il aurait mandatée lui-même. Les normes vaudoises le prévoient d'ailleurs expressément (art. 34 al. 2 RLAT/VD). Le poids de ces contre-expertises est en principe moindre que celles ordonnées par l'autorité. Toutefois, si l'expertise privée, menée par un expert ayant les compétences professionnelles adéquates, apparaît complète et fiable, elle peut avoir la même valeur probante que celle ordonnée par l'autorité¹¹⁹. Dans ce contexte, on peut s'interroger

¹¹¹ Arrêt du TC VD AC.2021.0403 du 28 septembre 2022 consid. 2b (qui cite l'ATF 139 III 120 consid. 3.2.1).

¹¹² ATF 148 V 225 consid. 3.5 ; arrêt du TC JU ADM/2022/214 du 12 mai 2023 consid. 5.2 ; arrêt du TC VD AC.2015.0049 du 22 novembre 2016 consid. 3a.

¹¹³ BOVAY, p. 285 ; dans le même sens, l'arrêt du TC NE du 4 mai 1987, publié in RJN 1987 p. 251 ; KRAUSKOPF/WYSSLING, in : Waldmann/Krauskopf (édit.), *Praxiskommentar VwVG*, art. 12 N° 154 qui considèrent que les dispositions de la PCF constituent une concrétisation du droit d'être entendu de l'art. 29 al. 2 Cst.

¹¹⁴ Arrêt du TC VD AC.2022.0112 du 3 juillet 2023 consid. 5.

¹¹⁵ ATF 135 I 176 consid. 7.2.

¹¹⁶ ATF 132 V 443 consid. 3.4 ; KRAUSKOPF/WYSSLING, in : Waldmann/Krauskopf (édit.), *Praxiskommentar VwVG*, art. 12 N° 158.

¹¹⁷ ATF 132 II 247 consid. 4.4.1 ; 118 Ia 144 consid. 1c ; arrêt du TAF A-3274/2010 du 9 juillet 2012 consid. 3.2 ; BOVAY, p. 235 ; CR PA-ZIMMERMANN/GUISAN, art. 12 N° 140.

¹¹⁸ BINDER, p. 91.

¹¹⁹ ATF 125 V 351 consid. 3c ; BINDER, p. 92 ; BOVAY, p. 236 et 241.

sur une tendance actuelle à l'augmentation de la valeur probante et de la crédibilité des expertises privées, compte tenu de la prochaine modification du Code de procédure civile, qui confèrera la valeur de titre aux expertises privées (art. 177 nCPC et 168 al. 1 let. b CPC¹²⁰).

3. L'évaluation immobilière

Lorsque l'autorité se base sur une expertise pour déterminer les valeurs du bien-fonds avant et après la mesure d'aménagement, il peut sembler de prime abord que ce rapport, établi par un professionnel et qui contient des calculs, est forcément fiable et probant. Or comme le dit POLTIER, **l'estimation des valeurs immobilières tient beaucoup plus de l'art que de la science**¹²¹. Pour PILLER, il est rare que deux experts parviennent à la même évaluation d'un même terrain. Selon THALMANN/FAVARGER, tout « bon » rapport d'expertise peut donner l'illusion au lecteur non averti que l'évaluation immobilière est une science exacte, alors qu'en réalité personne ne connaît la valeur vénale d'un immeuble, qui ne peut qu'être estimée, avec une marge d'erreur parfois considérable¹²².

Il va de soi que le **choix de l'estimateur** en matière de plus-value doit se porter sur une personne ou entité qui dispose de compétences particulières, de qualifications propres à l'architecte et à l'expert en estimations immobilières¹²³.

Une fois l'estimateur choisi, ce dernier devra déterminer des **valeurs vénales** de bien-fonds au sens de la contribution de plus-value. Il est généralement admis que par valeur vénale, il faut entendre valeur actuelle du marché, soit le prix qui peut être obtenu en cas de vente d'un bien aux conditions normales du marché, sans que les éléments inhabituels ou subjectifs ne soient pris en considération¹²⁴.

Précisons qu'en matière de plus-value, en principe, seule la **valeur du sol**, c'est-à-dire du terrain, est pertinente. Les éventuelles constructions déjà présentes sur le bien-fonds ne sont pas déterminantes pour la plus-value. En effet, la valeur d'un bâtiment érigé n'est en principe pas modifiée par des mesures d'aménagement du territoire. En revanche, si le sol n'est pas exempt de défauts et prêt à bâtir, il convient de prendre en compte les coûts de viabilisation, d'assainissement et/ou de démolition. Ces coûts sont déduits de la valeur du terrain¹²⁵.

Pour déterminer les valeurs vénales déterminantes, l'estimateur dispose de **plusieurs méthodes reconnues** en la matière¹²⁶. En pratique, le choix de la méthode influence le résultat de l'évaluation¹²⁷.

La jurisprudence fédérale en matière d'expropriation permet de nous éclairer sur ces méthodes et leur application. Il n'est toutefois pas certain que la jurisprudence en matière d'expropriation soit intégralement transposable en matière de plus-value, en particulier car des méthodes d'évaluation plus récentes voient le jour et sont de plus en plus utilisées¹²⁸. Cela dit, le principe selon lequel l'autorité inférieure ne peut se contenter de reprendre l'avis d'un expert en évaluation immobilière sans expliquer les raisons qui la poussent à adopter ce point de vue nous semble devoir également s'appliquer en matière de plus-value¹²⁹.

¹²⁰ Code de procédure civile du 19 décembre 2008 (RS 272).

¹²¹ POLTIER (2018), p. 69.

¹²² FAVARGER/THALMANN, p. 11 s.

¹²³ CP LAT-POLTIER art. 5 N° 98 ; GONZALEZ PATALLO, p. 25.

¹²⁴ Arrêt du TC FR 604 2020 19 du 17 novembre 2020 consid. 4.2.1 ; arrêt du TC JU ADM 20/2021 du 12 novembre 2021 consid. 6.3 ; FAVARGER/THALMANN, p. 12 ; PILLER, N° 54 ; cf. également ATF 143 III 532 consid. 2.2 en matière d'exécution forcée des immeubles.

¹²⁵ EYEMANN, p. 172 s.

¹²⁶ SVKG.

¹²⁷ GONZALEZ PATALLO, p. 67.

¹²⁸ GONZALEZ PATALLO, p. 36.

¹²⁹ Arrêts du TAF A-552/2016 et A-648/2016 du 3 juillet 2018 consid. 6.4.

Sans entrer dans trop de détails à cet égard, on peut passer brièvement en revue les méthodes d'estimation comme suit :

- La **méthode statistique** (ou comparative) fixe la valeur des immeubles sur la base des prix effectivement payés pour des fonds semblables. Elle est privilégiée lorsqu'elle peut être pratiquée, car elle permet d'établir le plus sûrement le prix que serait prêt à payer un nombre indéterminé d'acheteurs intéressés sur le marché libre pour le bien-fonds en question. Cela étant, cette méthode n'aboutit à un résultat correct que pour autant que l'on dispose d'un nombre suffisant d'objets présentant des caractéristiques analogues. Lorsque ce n'est pas le cas, il y a lieu de se tourner vers les autres méthodes¹³⁰.
- La **méthode des classes de situation** (ou de classification par centralité) repose sur le constat que la valeur du terrain est en corrélation très étroite autant avec la valeur globale du bien-fonds qu'avec le rendement locatif annuel. Elle distingue dix classes, avec des critères d'évaluation et des incidences foncières correspondantes. Il s'agit d'attribuer l'immeuble à une classe et de lui attribuer une note par rapport à chaque critère et la note moyenne donne la classe de centralité. Cette méthode présente l'avantage d'obtenir facilement un prix sans aucune donnée du marché ; le TAF est toutefois d'avis qu'elle doit s'appliquer avec prudence, notamment car l'attribution d'un bien-fonds à une classe repose pour une part importante sur une appréciation subjective. Elle présente toujours un intérêt pour contrôler le résultat d'une autre méthode, ou en cas d'absence d'objets comparables, ou encore si elle est la plus appropriée eu égard aux particularités de l'objet¹³¹.
- La **méthode de la valeur résiduelle** consiste à déterminer la valeur du terrain sur la base du calcul rétroactif de la valeur de rendement ou du prix de vente après déduction des investissements correspondants. Il s'agit de déterminer en premier lieu la valeur marchande de l'immeuble s'il était construit de manière optimale par rapport à son potentiel constructible, par exemple au moyen de la valeur de rendement, puis en second lieu de soustraire de cette valeur le coût estimatif de la construction neuve, y compris les infrastructures à réaliser, la démolition du bâtiment construit, les frais d'aménagements extérieurs, etc. Le résidu équivaut à la valeur vénale, qu'il convient de calculer deux fois, l'une avant et l'autre après l'entrée en force de la mesure d'aménagement du territoire¹³².
- On peut encore citer les méthodes de la **valeur réelle, hédoniste et économétrique**.

Il n'est pas rare, voire préférable selon certains avis, de **combiner** plusieurs méthodes pour arriver au résultat final, ou de vérifier le résultat de l'application d'une méthode par une autre¹³³.

Compte tenu de ce qui précède, on peut se demander si l'utilisation d'échelles ou de « fourchettes » de plus-value ne simplifierait pas le processus, pour les cantons qui ne disposent pas de bases de données des transactions immobilières ou qui ne délèguent pas l'évaluation à l'administration fiscale. Il semble presque illusoire dans ces configurations de fixer la plus-value au centime près dans certains cas et de prétendre qu'elle colle à la réalité. En effet, comme le relèvent certains auteurs, les experts eux-mêmes émettent régulièrement des réserves, utilisent des fourchettes d'estimation et limitent la validité de leur appréciation dans le temps¹³⁴.

S'agissant de la méthode d'évaluation, le canton de **Vaud** présente une particularité notable. L'autorité administrative compétente (la Direction générale du territoire et du logement ; DGTL)

¹³⁰ Arrêts du TAF A-552/2016 et A-648/2016 du 3 juillet 2018 consid. 5.1 et 5.2 ; A-4111/2020 du 16 septembre 2021 ; arrêt du TF 1C_662/2021 du 17 février 2023 ; GONZALEZ PATALLO, p. 37 ss ; PILLER, N° 58 ss.

¹³¹ Arrêts du TAF A-552/2016 et A-648/2016 du 3 juillet 2018 consid. 5 ; GONZALEZ PATALLO, p. 47 ss ; PILLER, N° 62 ss.

¹³² GONZALEZ PATALLO, p. 49 ss ; PILLER, N° 60 s.

¹³³ Arrêt du TAF A-862/2021 du 6 juillet 2022 consid. 6.4.1 (arrêt du TF 1C_483/2022 du 9 novembre 2023) ; A-552/2016 et A-648/2016 du 3 juillet 2018 consid. 5.1 ; PILLER, N° 68.

¹³⁴ PILLER, N° 65 ; THALMANN/FAVARGER, p. 203.

a mandaté un expert afin d'établir une méthode-cadre de calcul spécifique à la taxe sur la plus-value.

Cet expert a préconisé le recours à l'approche par compte à rebours (ou méthode dite « à rebours »). Elle consiste à déterminer la valeur du projet qui pourrait être réalisé selon les droits à bâtir maximums octroyés par la mesure d'aménagement du territoire, puis d'y soustraire le coût de construction probable et les risques/bénéfices. Le résultat correspond à la valeur du marché. Le même processus peut être appliqué pour déterminer la valeur du terrain avant et après l'entrée en vigueur de la mesure d'aménagement du territoire en cause, lorsque la parcelle était déjà constructible, mais que les possibilités de bâtir ont été sensiblement augmentées. La différence représente alors la plus-value¹³⁵. Cette méthode, développée pour le canton, constitue un cadre dont le mandataire externe peut s'écarter, lorsqu'une autre paraît plus adéquate. Le mandataire est alors appelé à justifier les raisons qui l'amènent à s'écarter de la méthode suggérée et d'expliquer pourquoi une autre méthode est mieux adaptée à l'analyse du dossier en question. Le Tribunal cantonal vaudois a résumé ces éléments dans un arrêt récent, sans toutefois se prononcer sur ceux-ci de manière générale, le cas d'espèce ne le justifiant pas¹³⁶. À noter que plusieurs acteurs du secteur immobilier se sont prononcés en faveur du maintien de l'utilisation de plusieurs méthodes et ont émis des critiques à l'égard de la méthode-cadre développée¹³⁷.

En pratique, les éléments qui précèdent conduisent à certaines considérations de nature procédurale, qu'il est possible d'illustrer au moyen d'un **arrêt jurassien**.

Dans ce cas d'espèce¹³⁸, une experte externe à l'administration avait été mandatée pour estimer la plus-value d'une parcelle, consécutivement à un changement de zone. La propriétaire a formé opposition à l'encontre de la décision rendue sur la base de l'expertise. Cette opposition a conduit l'autorité à demander un complément d'expertise, qui a abouti à une modification de la décision (faisant passer le montant de la plus-value de 316'320 à 259'100 francs). La propriétaire a formé recours contre la décision, faisant valoir la violation de son droit d'être entendue car l'expertise n'était pas compréhensible pour elle, en tant que justiciable. Elle a également contesté la délégation de l'estimation à une mandataire externe, le choix de la méthode d'évaluation, les valeurs retenues et l'absence de prise en compte des engagements qu'elle avait pris envers la commune.

Les juges cantonaux ont retenu que la complexité de l'expertise ne violait pas en soi le droit d'être entendue de la recourante, que celle-ci avait eu connaissance de sa mise en œuvre, qu'elle avait été informée du choix de l'experte et des résultats de l'expertise, auxquels elle avait pu valablement s'opposer. Elle avait pu poser des questions et demander des informations complémentaires. La loi jurassienne prévoyait la possibilité de mandater un expert indépendant. L'experte avait motivé le choix de la méthode appliquée. Les valeurs contestées étaient justifiées dans l'expertise, réalisée par un bureau spécialisé reconnu et dont les compétences n'étaient pas contestées. Les juges ont considéré que le rapport d'expertise était probant, également car l'experte était neutre, indépendante, architecte et experte brevetée, membre d'organisations professionnelles spécialisées. Les sources sur lesquelles elle se fondaient et ses conclusions étaient convaincantes et crédibles. Le rapport était détaillé ; il comptait vingt pages initialement, et seize pages supplémentaires pour le complément. Quant aux engagements que la recourante avaient pris envers la commune, à savoir le réaménagement d'un espace de détente pour le public

¹³⁵ Arrêt du TC VD AC.2022.0112 du 3 juillet 2023 consid. 2bb. La méthode-cadre a été développée par le Prof. Philippe Thälmann, qui a établi un rapport à l'attention de l'autorité le 1^{er} septembre 2019.

¹³⁶ Arrêt du TC VD AC.2022.0112 du 3 juillet 2023 consid. 4.

¹³⁷ Cf. par exemple les prises de position à l'attention de la DGTL de l'Association des développeurs immobiliers vaudois du 26 juin 2020 et de la Chambre vaudoise du commerce et de l'industrie du 24 juin 2020.

¹³⁸ Arrêt du TC JU ADM/20/2021 du 12 novembre 2021.

sur le terrain nouvellement acquis, il relevait du domaine privé et n'avait pas à être pris en considération¹³⁹.

On retient de cet arrêt et des considérations qui précèdent l'importance et la portée du droit d'être entendu et de la motivation de la décision en matière de taxe sur la plus-value. En particulier, le choix de l'expert, celui de la ou des méthode(s) employée(s), ainsi que la motivation de ces choix et de l'application de la méthode nous paraissent cruciaux. Ce d'autant plus, rappelons-le, qu'en pratique, le choix de la méthode influence le résultat de l'évaluation¹⁴⁰.

IV. Développements futurs

A Au niveau fédéral

Comme nous l'avons observé, la révision de l'art. 5 al. 1 et 1bis de la LAT entrera bientôt en vigueur, conformément à l'intention du Parlement de préciser sa volonté législative.

B Au niveau des cantons latins

Dans le cadre de la rédaction de cette contribution, les autorités des divers cantons latins ont été consultées pour les interroger sur les éventuelles modifications prévues dans leurs régimes de taxe sur la plus-value, ainsi que sur les obstacles les plus fréquemment rencontrés. Les réponses obtenues, résumées ci-dessous, sont fournies à titre indicatif et visent à aider les praticiens à appréhender les enjeux spécifiques à leur canton et à anticiper les prochaines évolutions.

Dans le canton de **Vaud**, l'autorité administrative a indiqué qu'elle entendait saisir l'occasion de la révision de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire et des constructions pour proposer des modifications au régime actuel. Aucune autre précision n'est publique à ce stade. Le processus de révision du second volet de cette loi a été engagé il y a plusieurs années déjà.

Dans le canton du **Jura**, une révision totale de la loi sur les constructions et l'aménagement du territoire est en cours, dans le cadre de laquelle sont envisagées des modifications des articles concernant la taxe sur la plus-value. L'une des modifications envisagées ferait suite à des problèmes récurrents observés en pratique au sujet de la qualité de débiteur des collectivités publiques. Il serait envisagé de permettre aux communes, par exemple, de devenir débitrices de la taxe afin qu'elles puissent acquérir des biens-fonds sans que la variable du montant de la taxe, cas échéant inconnu, n'influence le prix de vente ou la transaction. Les autres difficultés rencontrées dans la pratique concernent l'estimation de la valeur vénale des biens-fonds dans les cas particuliers, l'uniformisation des expertises à l'échelle cantonale et la qualité de débiteur relative à certaines situations, comme celles de propriétaires par étages ou de droit de superficie.

En **Valais**, les autorités disposent de peu de recul sur la législation d'application en l'état. Seules trois procédures de réclamation étaient pendantes selon les informations que nous avons recueillies, sans qu'aucune ne soit encore arrivée au stade judiciaire. Sur le plan législatif, aucune modification n'est en cours, sans qu'elle ne soit exclue non plus, dans le cadre de la révision prochaine de la loi cantonale, en 2025.

¹³⁹ On peut se demander si ces engagements ont fait l'objet de négociations en lien avec le changement de zone de la parcelle. Si c'était le cas, il paraît choquant que leur valeur ne puisse pas être déduite de la plus-value, car ils nous sembleraient alors intrinsèquement liés.

¹⁴⁰ GONZALEZ PATALLO mentionne le cas intéressant de la commune de Langenthal (BE), qui permet à l'administré de s'opposer à la méthode énoncée par défaut et de demander l'application d'une autre méthode par un expert, qui sera mandaté par la commune aux frais du propriétaire, GONZALEZ PATALLO, p. 67 ; cf. art. 3 al. 3 Règlement über die Mehrwertabgabe, Stadt Langenthal (BE), 5.9 R.

Dans le canton de **Fribourg**, l'un des cas litigieux le plus fréquent en pratique est celui qui survient lors de la vente d'un bien-fonds, en lien avec la qualité de débiteur de la taxe. Comme nous l'avons vu, la loi cantonale a été modifiée au 1^{er} octobre 2023 s'agissant de la compensation de la plus-value¹⁴¹. Il est désormais prévu que la taxe est prélevée par le canton, que les communes peuvent se voir attribuer une part d'un quart au maximum de la part cantonale, que les trois types de mesures d'aménagement du territoire sont concernées (pour l'*Aufzonung*, il faut encore que l'augmentation des possibilités de construire représente au minimum 50% des surfaces de plancher du potentiel initial). Les propriétaires potentiellement concernés sont identifiés par les communes et informés à titre indicatif au moyen d'un portail cartographique, avant la mise à l'enquête publique de la nouvelle planification. La détermination du montant de la plus-value a été précisée, comme on l'a discuté plus haut¹⁴².

Dans le canton de **Genève**, il n'y a pas de modification législative prévue en l'état. Les autorités sont attentives à la révision la LAT (LAT 2), qui pourrait influencer les dispositions cantonales.

V. Conclusion

Les évolutions récentes, tant sur le plan jurisprudentiel que politique, soulignent le caractère encore très récent et changeant du cadre juridique régissant la taxe sur la plus-value. En pratique, de nombreuses questions se posent qui n'ont pas encore trouvé de réponses dans la jurisprudence et qui rendent la matière relativement complexe à appréhender, une fois confronté à un cas d'espèce. À cela s'ajoute les particularités cantonales dans la mise en œuvre du système, qui reflètent le fédéralisme suisse.

Parmi ces questions, la détermination du montant de la plus-value mobilisera vraisemblablement les tribunaux à l'avenir. Bien que ce sujet puisse paraître technique, il est crucial que le praticien l'étudie attentivement, car il représente un enjeu central pour les administrés, qui peuvent, parfois de manière inattendue, recevoir une décision ou une facture les désignant comme débiteurs de sommes potentiellement très élevées. Or, comme nous l'avons souligné, la fixation de ces montants est loin d'être une science exacte.

La qualité de débiteur pose également un risque pour les parties à une transaction immobilière, en particulier lorsqu'un laps de temps important sépare la mesure d'aménagement de la taxation. Le propriétaire au moment de la mesure en question peut avoir quitté la Suisse ou vu sa situation financière se détériorer au point de ne plus pouvoir s'acquitter de la contribution de plus-value. Durant cette période, un bien-fonds peut avoir changé de mains plusieurs fois. Une vigilance accrue s'impose donc lors d'aliénations ou de constructions de biens-fonds, notamment au moment de la négociation et de la rédaction des clauses contractuelles. Les parties devant garder à l'esprit que, dans la plupart des cantons latins, leur accord ne lie pas l'autorité administrative.

Dans ce contexte, il est souhaitable que le droit public tienne davantage compte des relations de droit privé. La récente révision législative à Neuchâtel, qui permet à l'aliénateur et à l'acquéreur de décider contractuellement qui assumera la qualité de débiteur pour la contribution de plus-value, mérite d'être saluée. Cette mesure offre en effet aux parties une plus grande prévisibilité et une meilleure sécurité juridique dans leurs transactions.

¹⁴¹ Art. 113a ss LATeC/FR.

¹⁴² Art. 113b al. 2a et 2b LATeC/FR.

VI. Bibliographie

Doctrine

Aemisegger Heinz/Moor Pierre/Ruch Alexander/Tschannen Pierre (édit.), Commentaire pratique LAT : Planifier l'affectation, Zurich 2016 (cité : CP LAT-AUTEUR, article N°).

Bellanger François/Candrian Jérôme/Hirsig-Vuilloz Madeleine (édit.), Commentaire romand de la loi fédérale sur la procédure administrative, Bâle 2024 (cité : CR PA-AUTEUR, article N).

BINDER Anja Martina, Expertenwissen und Verfahrensgarantien, Zurich 2016.

BLIND Sonia/JUD Barbara, Sélection d'arrêts du Tribunal fédéral. 10 ans de la LAT 1, in : EspaceSuisse, Inforum 3/2024.

BOVAY Benoît, Procédure administrative, 2^e éd., Berne 2015.

BOVAY Benoît/BLANCHARD Thibault/GRISEL RAPIN Clémence, Procédure administrative vaudoise, 2^e éd., Bâle 2021.

BROGLIN Pierre/WINKLER DOCOURT Gladys/MORITZ Jean, Procédure administrative et juridiction constitutionnelle, 2^e éd., Zurich 2021.

EYEMANN Urs, Grundsätze zur Ermittlung des Planungsmehrwerts nach Art. 5 RPG, in ZBl 116/2015, p. 167 ss.

DUBEY Jacques/FISCHER Emmanuelle/SIEVERT Tobias, La mise en œuvre de la nouvelle LAT : zone réservée, clause d'esthétique et expropriation matérielle, in Droit de la construction actuel 2022, p. 83 ss.

ESPACESUISSE, Prélèvement de la plus-value : Comparaison des réglementations cantonales (état au 12.07.2024), disponible sous www.espacesuisse.ch → Thèmes aménagement du territoire suisse → Moyens et règles pour développer vers l'intérieur → Compensation de plus-value [consulté le 7 novembre 2024] (cité : ESPACESUISSE, Tableau).

ESPACESUISSE, La Révision partielle de la LAT induira-t-elle une hausse du prix des terrains ?, in : EspaceSuisse, Inforum n°1/13 (cité : ESPACESUISSE, LAT).

FAVARGER Philippe/THALMANN Philippe, Les secrets de l'expertise immobilière, 5^e éd., Lausanne 2019.

GONZALEZ PATALLO Javier, Die Berechnung der Mehrwertabgabe, Zurich/Genève 2023.

GRISEL RAPIN Clémence, Le cas de la taxe de plus-value dans le canton du Tessin : quelques questions autour des possibilités d'exemption de la taxe, in BR/DC 2/2018, p. 108 ss.

KIENER Regina/RÜTSCHÉ Bernhard/KUHN Mathias, Öffentliches Verfahrensrecht, 3^e éd., Zurich 2021.

MARTENET Vincent/DUBEY Jacques, Commentaire romand de la Constitution fédérale, Bâle 2021 (cité : CR Cst.-AUTEUR, article N°).

MOOR Pierre/POLTIER Etienne, Droit administratif, vol. 2, 3^{ème} éd., Berne 2011.

PILLER François, La mise en œuvre de la taxe sur la plus-value dans le canton de Fribourg. État des lieux et considérations pratiques, Genève/Zurich 2024.

POLTIER ETIENNE, La contribution de plus-value de l'art. 5 al. 1bis LAT et sa mise en œuvre dans le canton de Vaud, in : JdT 2018 III 67.

POLTIER Etienne, La place du contrat dans le droit public des constructions, in : Journées suisses du Droit de la Construction 2011, p. 129 ss.

SCHWEIZERISCHE VEREINIGUNG KANTONALER GRUNDSTÜCKBEWERTUNGSEXPERTEN, Le manuel suisse de l'estimateur de l'Union des experts cantonaux en matière d'évaluation des immeubles, 5^e éd., Berne 2019 (cité : SVKG).

Waldmann Bernhard/Krauskopf Patrick (édit.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), 3^e éd., Zurich 2023 (cité: AUTEUR, in : Waldmann/Krauskopf (édit.) , Praxiskommentar VwVG, article N°).

Documents officiels

Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant la loi sur l'aménagement du territoire (du 31 mai 1972), FF 1972 I 1441.

Exposé des motifs et projet de loi (VD) modifiant la partie aménagement du territoire (art. 1 à 79) de la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions du 4 décembre 1985 (LATC) du 27 février 2018 (cité : EMPL LATC).

Message du Conseil d'État (FR) au Grand conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur l'aménagement du territoire et les constructions (LATeC) du 22 septembre 2015 (cité : Message 2015-DAEC-138).

Projet de loi (GE) modifiant la loi d'application de la loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LaLAT) (L 1 30) (Taxe sur la plus-value foncière) du 17 avril 2019 (cité : PL 12492).

Rapport du Conseil d'État (NE) au Grand conseil à l'appui d'un projet de loi portant modification de la loi cantonale sur l'aménagement du territoire (LCAT) du 2 mai 2018 (cité : Rapport LCAT NE 2018).