

# La taxation de la prestation reçue en contrepartie d'une servitude limitant la hauteur des constructions

Auteur : Tobias Sievert

Date : 19 novembre 2022

[TF, 19.05.2022, 2C\\_730/2021\\*](#)

*La prestation reçue en contrepartie d'une servitude limitant la hauteur des constructions peut être qualifiée en tant que gain en capital privé selon les [art. 16 al. 3 LIFD](#) et [12 al. 2 let. c LHID](#). Il faut que les effets de la servitude s'assimilent à une interdiction de construire sur des parties essentielles de la parcelle et qu'elle limite ainsi de manière particulière l'usage de l'immeuble. A défaut, la prestation est soumise à l'impôt sur le revenu en tant que rendement de la fortune immobilière ([art. 21 al. 1 LIFD](#)).*

## Faits

Un contribuable conclut avec son voisin une **servitude limitant la hauteur des constructions** sur sa parcelle en échange d'une **contre-prestation de CHF 1'000'000**. La servitude est inscrite au registre foncier. La valeur vénale de la parcelle est de CHF 52'000'000.

L'Administration fiscale du canton des Grisons taxe en tant que revenu la contre-prestation à titre de **rendement de la fortune immobilière** ([art. 21 al. 1 LIFD](#)).

Sans succès devant les juridictions cantonales, le contribuable forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Celui-ci doit se prononcer sur le traitement fiscal de la prestation reçue par le contribuable en contrepartie de la servitude, à savoir s'il s'agit d'un rendement de la fortune immobilière ([art. 21 al. 1 LIFD](#)) ou d'un gain en capital privé ([art. 16 al. 3 LIFD](#) et [art. 12 al. 2 let. c LHID](#)).

## Droit

Le Tribunal fédéral commence par se demander si le contribuable a réalisé un **gain en capital privé** résultant de la constitution de la servitude ([art. 16 al. 3 et LIFD](#) et [12 al. 2 let. c LHID](#)). Au niveau de l'impôt fédéral, l'[art. 16 al. 3 LIFD](#) prévoit que les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont **pas imposables**. Au niveau de l'impôt cantonal, un gain en capital résultant de la vente d'un immeuble détenu en fortune privée est soumis à l'**impôt sur les gains immobiliers** selon l'[art. 12 LHID](#). Dans ce contexte, la notion de gain en capital doit être interprétée de façon harmonisée à la lumière de l'[art. 12 LHID](#).

L'[art. 12 al. 2 let. c LHID](#) prévoit que la constitution de **servitudes** de droit privé sur un immeuble est **assimilée à une aliénation d'immeuble imposable** lorsque celles-ci **limitent l'exploitation** ou **diminuent la valeur vénale** de l'immeuble de manière **durable** et **essentielle** et qu'elles donnent lieu à une **indemnité**. En l'espèce, les conditions relatives au caractère durable et donnant lieu à une indemnité sont remplies. Le **caractère essentiel** de l'atteinte à la valeur vénale ou à l'exploitation est toutefois **sujet à discussion**.

Le Tribunal fédéral relève qu'il est difficile de déterminer ce qu'est une atteinte essentielle au sens de l'[art. 12 al. 2 let. c LHID](#). La doctrine est nuancée au sujet de la question de savoir si une servitude limitant la hauteur des constructions remplit cette condition. Le Tribunal fédéral estime qu'une **servitude limitant la hauteur des constructions peut remplir les conditions de l'[art. 12](#)**

[al. 2 let. c LHID](#). C'est le cas si les effets de la servitude **s'assimilent à une interdiction de construire sur des parties essentielles de la parcelle** et qu'elle **limite ainsi de manière particulière l'usage de l'immeuble**. Le Tribunal fédéral considère que **l'importance du montant de la contre-prestation** versé pour la servitude est un **indice important** pour déterminer le **caractère essentiel** ou non de l'atteinte.

En l'espèce, le montant de la contre-prestation versée ne représente **même pas 2%** de la valeur vénale du terrain. Dans ces circonstances, on ne saurait parler d'une atteinte essentielle au sens de [l'art. 12 al. 2 let. c LHID](#). Dès lors que les conditions de [l'art. 12 al. 2 let. c LHID](#) ne sont pas réunies, la contre-prestation ne peut **pas être qualifiée de gain en capital**. [L'art. 16 al. 3 LIFD](#) n'est donc pas applicable.

À défaut d'être assimilée à une aliénation d'immeuble au sens des [art. 16 al. 3 LIFD](#) et [12 al. 2 let. c LHID](#), la rémunération issue du grèvement d'un immeuble est soumise à l'impôt sur le revenu en tant que **rendement de la fortune immobilière** (cf. [art. 16 al. 1](#) et [21 al. 1 LIFD](#)). Par conséquent, c'est à juste titre que les autorités cantonales ont qualifié la prestation de CHF 1'000'000 reçue en contrepartie de la servitude limitant la hauteur des constructions en tant que rendement de la fortune immobilière.

Partant, le recours est rejeté.