



Impôt fédéral direct

Berne, le 17 juillet 2013

Circulaire n° 38¹

Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs

Table des matières

1	Objet de la circulaire	3
2	Notions	3
2.1	Définition de la notion d'<i>immeuble agricole ou sylvicole</i>	3
2.1.1	Définition de l'immeuble d'après le législateur	3
2.1.2	Définition de la notion d'<i>immeuble agricole ou sylvicole</i> par le législateur	4
2.2	Définition de la notion d'<i>immeuble agricole ou sylvicole</i> par le Tribunal fédéral	4
2.3	Distinction des immeubles détenus dans la fortune immobilière entre <i>immeubles agricoles ou sylvicoles</i> et <i>immeubles non agricoles ou sylvicoles</i>	5
2.4	Aire environnante appropriée	6
2.4.1	Définition de la notion d'aire environnante appropriée selon le commentaire de la loi fédérale sur le droit foncier rural	6
2.4.2	Détermination de l'aire environnante appropriée	6
2.5	Immeubles en zone mixte	6

¹ Complétée par l'annexe 2 du 29 septembre 2017 dans le domaine de l'imposition des gains en capital réalisés sur des terrains à bâtir, sur mandat de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E)

3	Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles situés en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs	7
3.1	Explications sur les revenus imposables provenant d'une activité lucrative indépendante.....	7
3.1.1	Aliénation	7
3.1.2	Revenus de l'activité lucrative indépendante: principe	7
3.1.3	Norme spéciale pour les <i>immeubles agricoles ou sylvicoles</i>	7
3.2	Valeur vénale des immeubles: principe.....	7
3.2.1	Valeur vénale d'immeubles dans le cadre du droit foncier rural en dehors de la zone à bâtir.....	8
3.2.2	Valeur vénale d'immeubles dans le cadre du droit foncier rural dans la zone à bâtir.....	8
3.3	Moment du classement dans la zone à bâtir	8
3.3.1	Classement dans la zone à bâtir effectué durant une période fiscale dont la taxation est définitive	8
3.3.2	Classement dans la zone à bâtir effectué durant une période fiscale dont la taxation est ouverte	8
3.4	Représentation schématique.....	9
3.5	Droit au bénéfice.....	10
3.6	Cas particuliers.....	10
3.6.1	Différé pour cause d'affermage	10
3.6.1.1	Avant la mise en œuvre de la 2^e réforme de l'imposition des entreprises (RIE II; jusqu'au 31.12.2010)	10
3.6.1.2	Après la mise en œuvre de la RIE II (à partir du 01.01.2011).....	10
3.6.2	Remploi	11
4	Conclusions de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011	11
5	Application de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011	11
5.1	Application à toutes les taxations en cours dans le cadre de l'impôt fédéral direct.....	11
5.2	Rapport avec les impôts cantonaux et communaux	12
6	Entrée en vigueur	12
	Annexe 1: exemples.....	13
	Annexe 2 du 29 septembre 2017	21

1 **Objet de la circulaire**

Dans son arrêt 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, le Tribunal fédéral s'est penché sur l'appréciation, dans le cadre de l'impôt cantonal sur le revenu, du transfert d'un terrain à bâtir qu'un agriculteur effectue de sa fortune commerciale à sa fortune privée.

Lorsque le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant y compris impenses), les gains en capital résultant de l'aliénation d'un *immeuble agricole ou sylvicole* ou des parts à cet immeuble sont soumis, en vertu de l'art. 12, al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers.

D'après l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011, les dispositions cantonales en matière d'imposition des gains immobiliers sont harmonisées avec l'art. 8, al. 1 et avec l'art. 12, al. 1, LHID. Les gains en capital étant soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers, ces derniers sont exclus du champ de l'impôt sur le revenu. C'est pourquoi, en vertu de l'art. 18, al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), les bénéfices provenant de l'aliénation d'*immeubles agricoles ou sylvicoles* ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

Les bénéfices provenant de l'aliénation d'*immeubles agricoles ou sylvicoles* sont donc traités de façon particulière (cf. Message sur l'harmonisation fiscale [FF 1983 III, p. 40 s. et 178]). A l'époque de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD), il était très fréquent que les agriculteurs ne soient pas soumis à l'obligation de s'enregistrer au Registre du commerce, resp. de tenir une comptabilité, et ne soient pas soumis à l'impôt sur les bénéfices en capital. Dans les dispositions actuelles de la LIFD, l'unique vestige de cette époque est le fait que seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu de la Confédération et des cantons, tandis que la plus-value réalisée est soumise exclusivement à l'impôt cantonal ou communal sur les gains immobiliers (et non à l'impôt fédéral direct). Il s'agit là d'une exception très particulière.

La présente circulaire vise à expliciter les notions utilisées dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011 et à fournir un aperçu des conséquences fiscales de cet arrêt relatives à l'imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs.

2 **Notions**

2.1 **Définition de la notion d'*immeuble agricole ou sylvicole***

2.1.1 **Définition de l'immeuble d'après le législateur**

La LIFD et la LHID ne contiennent pas leur propre définition de l'immeuble. L'art. 18, al. 4, LIFD et l'art. 12, al. 1, LHID se fondent sur la définition utilisée en droit civil et fixée par l'art. 655 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210). D'après cet article, sont définis comme des immeubles:

- les biens-fonds;
- les droits distincts et permanents, immatriculés au registre foncier;
- les mines;
- les parts de copropriété d'un immeuble.

2.1.2 Définition de la notion d'immeuble agricole ou sylvicole par le législateur

Dans la pratique fiscale, on utilise une définition de la notion d'*immeuble agricole ou sylvicole* fondée sur la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11). En vertu de l'art. 6, al. 1, LDFR, est réputé agricole l'immeuble approprié à un usage agricole ou horticole. Sont assimilés à des immeubles agricoles, les droits de jouissance et de participation aux allmends, alpages, forêts et pâturages qui appartiennent aux sociétés d'allmends, aux corporations d'alpages, de forêts et aux autres collectivités semblables (voir art. 6, al. 2, LDFR).

Par entreprise agricole, on entend une unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles qui sert de base à la production agricole et qui exige, dans les conditions d'exploitation usuelles dans le pays, au moins une unité de main-d'œuvre standard (voir art. 7, al. 1, LDFR). Les immeubles, objets d'un bail à ferme pour une longue durée, peuvent servir à un usage d'exploitation agricole et ainsi être qualifiés d'immeubles agricoles au sens de l'art. 7, al. 4, let. c, LDFR.

En vertu de l'art. 8, al. 1, LDFR, les dispositions sur les immeubles agricoles isolés s'appliquent à l'entreprise agricole lorsque celle-ci:

- a) est licitement affermée par parcelles, en tout ou en majeure partie, depuis plus de six ans, dans la mesure où l'affermage n'a pas un caractère temporaire ni ne se fonde sur des raisons tenant à la personne du bailleur au sens de l'art. 31, al. 2, let. e et f, de la loi fédérale du 4 octobre 1985 sur le bail à ferme agricole (LBFA ; RS 22.213.2) ou
- b) n'est plus digne d'être maintenue, quelle que soit sa grandeur, en raison d'une structure d'exploitation défavorable.

2.2 Définition de la notion d'immeuble agricole ou sylvicole par le Tribunal fédéral

Dans son arrêt du 2 décembre 2011, le Tribunal fédéral observe que la notion d'*immeuble agricole ou sylvicole* n'est définie ou délimitée clairement ni dans la LIFD ni dans la LHID (cf. ch. 2.1.1). Il considère donc qu'il convient de se référer, pour définir la notion d'*immeuble agricole ou sylvicole*, à la LDFR, à la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et à la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr; RS 910.1). Il souligne que ces trois lois ont notamment en commun le but de préserver la propriété des terres agricoles, qui constituent un facteur de production économique important, dans l'intérêt des entreprises agricoles. C'est pourquoi la notion du droit fiscal doit être concrétisée en accord avec la protection et les restrictions à l'aliénation instituées par le droit foncier rural.

En conséquence, on peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement au sens de l'art. 18, al. 4, LIFD, lorsque les conditions d'application de la LDFR (voir ch. 2.1.2) sont réunies. D'après le Tribunal fédéral, c'est principalement le cas, en vertu de l'art. 2, al. 1, LDFR, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011, quatre autres cas sont considérés comme des immeubles privilégiés fiscalement. Ces quatre cas sont énumérés à l'art. 2, al. 2, LDFR:

- a) les immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole;

- b) les forêts qui font partie d'une entreprise agricole;
- c) les immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation;
- d) les immeubles à usage mixte, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole.

D'après l'art. 2, al. 1, LDFR, il peut être question d'*immeubles agricoles ou sylvicoles* au sens de l'art. 18, al. 4, LIFD principalement lorsqu'il s'agit d'immeubles isolés ou faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles.

Un bien-fonds comprenant des immeubles et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir (voir ch. 2.4) entre dans le champ d'application de protection du droit foncier rural (voir art. 2, al. 2, let. a, LDFR) et remplit donc, d'après le Tribunal fédéral, les critères de la définition de l'*immeuble agricole ou sylvicole*, si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- l'immeuble doit être utilisé à des fins agricoles en vertu de l'art. 6 LDFR et
- il doit faire partie de l'entreprise agricole conformément à l'art. 7 LDFR.²

2.3 Distinction des immeubles détenus dans la fortune immobilière entre *immeubles agricoles ou sylvicoles* et *immeubles non agricoles ou sylvicoles*

Le Tribunal fédéral considère que la réglementation d'exception prévoyant un avantage fiscal ne doit pas être accordée lorsqu'un terrain non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir ne constitue pas une *aire environnante appropriée* d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles au sens de l'art. 2, al. 2, LDFR. En tout état de cause, l'absence de construction sur un bien-fonds exclut d'emblée l'imposition privilégiée, sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole.³

L'exception fiscale en vertu de l'art. 18, al. 4, LIFD ne doit pas être refusée en raison du fait que l'immeuble est situé dans la zone à bâtir, mais parce qu'il s'agit d'un terrain non bâti qui y est entièrement situé, sans faire partie de l'aire environnante appropriée d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et des installations agricoles.⁴

Ainsi, les biens-fonds situés dans la zone à bâtir qui ne réunissent pas les conditions énumérées au ch. 2.1 et au ch. 2.2 de la présente circulaire ne doivent pas être considérés comme des *immeubles agricoles ou sylvicoles*.

² Cf. ATF 2C_11/2011, cons. 2.2.2 ainsi que ATF 2C_539/2010 du 15 décembre 2010.

³ Cf. ATF 2C_11/2011, cons. 2.2 et 2.3.

⁴ Cf. ATF 2C_11/2011, cons. 2.3.1.

2.4 Aire environnante appropriée

2.4.1 Définition de la notion d'aire environnante appropriée selon le commentaire de la loi fédérale sur le droit foncier rural⁵

L'étendue de l'aire environnante appropriée se détermine selon les conditions du lieu et de l'exploitation. En font notamment partie:

- les espaces et les voies de circulation nécessaires à l'exploitation; les bâtiments d'exploitation doivent être accessibles par camions;
- des aires de stationnement en rapport avec les hangars nécessaires, afin de ne pas devoir rentrer les machines et les véhicules de l'exploitation après chaque emploi pendant la saison;
- pour les exploitations qui détiennent des animaux, les aires d'exercice permettant de remplir les exigences de l'ordonnance sur la protection des animaux du 23 avril 2008 (OPAn ; RS 455.1) relatives aux possibilités de mouvement des animaux. Les dépôts pour les engrais de ferme et les balles d'ensilage font partie des constructions et installations;
- le jardin potager pour cultiver des légumes et des fleurs pour l'approvisionnement domestique et une surface appropriée pour que la famille puisse profiter du plein air (place où s'asseoir);
- des places de parc pour une ou deux voitures de la famille ou des visiteurs en dehors des garages.

D'autres immeubles ou parties d'immeubles ne font pas partie de l'aire appropriée.

2.4.2 Détermination de l'aire environnante appropriée

En cas de doutes quant à la nécessité pour l'exploitation ou à l'appartenance à l'entreprise, il est possible de demander une décision de constatation au sens de l'art. 84 LDFR. L'autorité d'exécution de la LDFR a la compétence de rendre des décisions de constatation (voir art. 84 LDFR).

Exemple 4 en annexe

2.5 Immeubles en zone mixte

En vertu de l'art. 2, al. 2, let. c, LDFR, les immeubles situés en partie dans une zone à bâtir sont également soumis au droit foncier rural, tant qu'ils ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation. A titre préventif, les immeubles situés à cheval sur plusieurs zones comportant des parties soumises à la LDFR sont entièrement soumis à cette dernière (voir ATF 2C_11/2011, cons. 2.2.1 ainsi que le commentaire de la loi fédérale sur le droit foncier rural, art. 2, LDFR N 27).

⁵ Commentaire de la loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991, Union suisse des paysans (éditeur), 2^e édition 2011, Brugg 2011, art. 2 LDFR n 23.

3 Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles situés en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs

3.1 Explications sur les revenus imposables provenant d'une activité lucrative indépendante

3.1.1 Aliénation

La notion d'aliénation au sens de l'art. 12, al. 1, LHID englobe en principe tous les genres de transfert de propriété prévus par le droit civil ainsi que tous ceux prévus par le droit public pour lesquels le droit ne prévoit pas d'exonération ni de report d'imposition. Les principales formes d'aliénation sont l'acquisition, l'échange, l'apport d'un immeuble dans une société de personnes, une société de capitaux ou une coopérative, ainsi que l'apport d'un immeuble faisant partie de la fortune privée dans une société simple, une société en nom collectif ou une société en commandite. On ne considère que les transferts de propriété effectués à titre onéreux et qui génèrent un gain en capital.

En vertu de l'art. 18, al. 2, LIFD, les bénéfices en capital résultant de l'aliénation font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. La notion d'aliénation comprend les opérations commerciales destinées à générer des bénéfices en capital. L'aliénation proprement dite entraîne la réalisation d'un bénéfice en capital imposable. C'est cependant le bénéfice réalisé lors de l'aliénation qui constitue l'objet de l'impôt et non pas l'aliénation elle-même (voir art. 16 et 18 LIFD).

3.1.2 Revenus de l'activité lucrative indépendante: principe

En vertu de l'art. 18, al. 2, LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

3.1.3 Norme spéciale pour les *immeubles agricoles ou sylvicoles*

L'al. 4 de l'art. 18 LIFD établit une norme spéciale par rapport à l'al. 2 du même article. Les bénéfices provenant de l'aliénation d'*immeubles agricoles ou sylvicoles* ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement. En d'autres termes, l'art. 18, al. 4, LIFD, exonère les bénéfices provenant d'*immeubles agricoles ou sylvicoles* de l'impôt sur le revenu dans la mesure où le bénéfice provenant de l'aliénation dépasse les dépenses d'investissement.

3.2 Valeur vénale des immeubles: principe

La valeur vénale d'un immeuble correspond au prix auquel il pourrait être acquis dans des conditions normales sans tenir compte de situations exceptionnelles ou personnelles. Elle est en général déterminée dans une optique de rentabilité sur la base de la valeur réelle et de la valeur de rendement.

On considère comme la valeur vénale d'un immeuble le prix moyen auquel sont vendus, dans la même région et dans des conditions normales, des immeubles de taille, de situation et de construction identiques ou comparables (voir. ATF 103 la 103, cons. 3a).

3.2.1 Valeur vénale d'immeubles dans le cadre du droit foncier rural en dehors de la zone à bâtir

L'acquisition d'immeubles agricoles requiert une autorisation. Cette dernière n'est pas accordée, en vertu de l'art. 63 LDFR, lorsque le prix convenu est surfait. Conformément à l'art. 66 LDFR, le prix d'acquisition est surfait quand il dépasse de plus de 5 % le prix payé en moyenne pour des immeubles agricoles comparables de la même région au cours des cinq dernières années. Les cantons peuvent augmenter ce pourcentage jusqu'à 15 % au maximum dans leur législation (voir art. 66 LDFR). Dans chaque canton, l'autorité compétente en matière d'autorisation établit une statistique des ventes afin d'avoir en tout temps un accès direct à ces valeurs empiriques. La valeur vénale de l'immeuble agricole d'après la LDFR est le prix de vente le plus élevé qui est, ou qui serait, autorisé.

3.2.2 Valeur vénale d'immeubles dans le cadre du droit foncier rural dans la zone à bâtir

La partie de l'immeuble sise dans la zone à bâtir est considérée comme du terrain à bâtir et évaluée d'après les valeurs courantes sur le marché.

3.3 Moment du classement dans la zone à bâtir

3.3.1 Classement dans la zone à bâtir effectué durant une période fiscale dont la taxation est définitive

Si le classement en zone à bâtir a lieu durant une période fiscale dont la taxation est définitive, un immeuble avait une valeur vénale fondée sur le droit foncier rural. La différence entre les dépenses d'investissement et la valeur vénale agricole (voir ch. 3.2.1) au moment du classement représente le bénéfice en capital maximal réalisable dans le cadre du droit foncier rural (voir art. 66 LDFR). Sur demande, ce bénéfice en capital est exonéré de l'impôt fédéral direct⁶. Quant à la plus-value réalisée en raison du classement, l'impôt fédéral direct sera prélevé ultérieurement au moment de l'aliénation de l'immeuble.

3.3.2 Classement dans la zone à bâtir effectué durant une période fiscale dont la taxation est ouverte

Lorsque la procédure de taxation est en cours, le contribuable peut demander, durant l'année du classement, une réévaluation en franchise d'impôt à concurrence de la différence entre les dépenses d'investissement et la nouvelle valeur comptable fiscalement déterminante (valeur vénale LDFR avant classement) d'après le ch. 3.1.3 de la présente circulaire⁷.

⁶ Art. 18, al. 4, LIFD

⁷ Art. 18, al. 4, LIFD

En raison du classement dans la zone à bâtir, l'immeuble ne bénéficie plus de la protection de la LDFR. Le bénéfice immobilier suite au classement sera soumis ultérieurement à l'impôt sur le revenu au moment de l'aliénation de l'immeuble⁸.

Exemples 1 et 2 en annexe

3.4 Représentation schématique

Le schéma ci-après présente un exemple illustrant les effets des éléments présentés aux sous-chiffres 3.1 à 3.3:

Un agriculteur a acquis un *immeuble agricole ou sylvicole* au prix de CHF 0,50 par m² au moment de la reprise de l'exploitation agricole. Quelque temps plus tard, l'immeuble est classé dans la zone à bâtir. En sa qualité d'autorité compétente en matière d'autorisation, l'office de l'agriculture fixe la valeur vénale à CHF 7,50 par m², en se basant sur des ventes comparables dans la même région durant les cinq années précédant le classement, conformément à la LDFR. Immédiatement après le classement, un immeuble comparable est vendu dans la zone à bâtir. La valeur vénale par m² s'élève à CHF 207,50. Quelques années plus tard, l'agriculteur vend l'immeuble au prix de CHF 307,50 par m². L'immeuble ne comporte aucun bâtiment et la valeur comptable fiscalement déterminante au moment de la vente s'élève toujours à CHF 0,50 par m² (conformément à la dépense d'investissement).

Représentation schématique:

	CHF/m ²		Bénéfice en capital
Prix de vente du terrain à bâtir	307,50	T. à b â t i r	impôt sur le revenu conform. ATF 2C_11/2011 du 02.12.2011 CHF 300,00
Valeur vénale du terrain à bâtir au moment du classement	207,50		
Valeur vénale d'après la LDFR avant le classement	7,50	A G R	franc d'impôt art. 18/4 LIFD CHF 7,00*
Prix d'acquisition	0,50		

⁸ Voir ATF 2C_11/2011, cons. 2.4.

*Il s'agit d'une valeur fondée sur le droit foncier rural; en vertu de ce dernier, cette différence (CHF 7,50 – 0,50) est exonérée selon l'art. 18, al.4, LIFD.

Le bénéfice en capital correspond à la différence entre la valeur comptable fiscalement déterminante (= dépenses d'investissement: CHF 0,50/m²) et le prix de vente (CHF 307,50/m²). Le contribuable peut demander l'exonération de la partie du bénéfice en capital ainsi calculé qui aurait été réalisable, en vertu de la LDFR, du fait d'une vente au moment du classement en zone constructible en tant qu'*immeuble agricole ou sylvicole* au sens de l'art. 18, al. 4, LIFD (= CHF 7/m²). Le reste du bénéfice en capital (= CHF 300/m²) est qualifié de revenu imposable de l'activité lucrative indépendante en vertu de l'art. 18, al. 2, LIFD.

3.5 Droit au bénéfice

Les éventuels bénéfices en capital tirés de l'aliénation d'un *immeuble agricole ou sylvicole* reviennent en totalité à l'aliénateur. Les ayants-droit obtiennent ainsi leur part nette au bénéfice en tant qu'accroissement non imposable de fortune.⁹ Les versements des parts nettes au bénéfice ne peuvent pas être comptabilisés avec incidence sur le résultat imposable.

3.6 Cas particuliers

3.6.1 Différé pour cause d'affermage

En raison du différé de l'imposition, on admet qu'il n'y a pas eu, au moment de l'opération ouvrant droit au différé, de réalisation d'un bénéfice imposable. Cette exception à la réalisation est réglée de façon exhaustive. La réalisation dans le cadre de laquelle un différé de l'imposition a été accordé ne constitue pas une transaction imposable en tant que telle. Il faut par conséquent se baser sur la dernière aliénation imposable ou sur l'apport dans la fortune commerciale (voir art. 18, al. 2, LIFD et la circulaire de l'AFC n° 31 du 22 décembre 2010).

3.6.1.1 Avant la mise en œuvre de la 2^e réforme de l'imposition des entreprises (RIE II; jusqu'au 31.12.2010)

Jusqu'au 31 décembre 2010, il y avait en règle générale un transfert de l'immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée en cas de cessation ou d'affermage définitif d'une exploitation agricole, ce qui entraînait l'imposition des réserves latentes réalisées en vertu de la systématique fiscale.

En ce qui concerne les taxations encore ouvertes, il faut vérifier si les conséquences fiscales n'auraient pas été réglées définitivement simultanément à l'octroi d'un revers portant sur le report du transfert. Si tel n'est pas le cas, la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 doit être appliquée à toutes les taxations non encore entrées en force.

3.6.1.2 Après la mise en œuvre de la RIE II (à partir du 01.01.2011)

En cas d'affermage d'une exploitation commerciale, l'art. 18a, al. 2, LIFD (RIE II) pose la présomption légale que les biens affermés restent dans la fortune commerciale du bailleur. Cela vaut aussi pour les exploitations dont les biens mobiliers sont vendus au fermier. L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert à la fortune privée qu'à la demande expresse du contribuable. En l'absence d'une telle demande, le

⁹ Art. 16, al. 3 ou art. 24, let. a, LIFD.

produit de l'affermage est considéré comme le revenu d'une activité lucrative indépendante (voir ch. 4.3 de la circ. de l'AFC n° 31 du 22 décembre 2010 et la circ. de l'AFC n° 26 du 16 décembre 2009).

Exemple 3 en annexe

3.6.2 Remploi

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse (art. 30, al. 1, LIFD). L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée. Ces biens ne sont pas destinés à la vente, mais sont acquis en vue d'un usage durable. Conformément à leur but, les biens immobilisés nécessaires à l'exploitation servent directement à créer les prestations de l'entreprise et ne peuvent être aliénés sans entraver le processus de création. Les biens immobilisés nécessaires à l'exploitation constituent des éléments indispensables de l'unité d'exploitation (cf. ATF 2A.122/2005 du 16 septembre 2005 dans Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 2005, 378).

En cas de remploi, l'immeuble aliéné est remplacé. Le bénéfice imposable, mais différé, doit alors être reporté sur l'immeuble acquis en remplacement. En cas d'aliénation ultérieure d'immeubles ou de parties d'immeubles acquis en remplacement comportant des bâtiments et des installations agricoles, y compris l'aire environnante appropriée, qui se trouvent dans une zone à bâtir et qui font partie d'une entreprise agricole, la plus-value réalisée est soumise à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers et est exonérée de l'impôt fédéral direct. Le reste de la plus-value (aire environnante excédentaire) ainsi que les amortissements récupérés, qui ont été différés, sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Voir exemples 4 et 5 en annexe.

4 Conclusions de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011

Dans son arrêt 2C_11/2011, le Tribunal fédéral a défini pour la première fois les notions d'*immeuble agricole ou sylvicole* en rapport avec l'aliénation d'un bien-fonds sis en zone à bâtir et ainsi que celle du bénéfice en capital imposable qui en résulte. Cette définition est restrictive. C'est pourquoi la nouvelle jurisprudence entraîne un élargissement de l'imposition des bénéfices en capital en ce qui concerne les agriculteurs.

5 Application de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011

5.1 Application à toutes les taxations en cours dans le cadre de l'impôt fédéral direct

La nouvelle pratique fondée sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011 du 2 décembre 2011 est applicable à toutes les taxations non encore entrées en force au moment de l'entrée en vigueur de la présente circulaire.

Il est possible de revenir sur une taxation entrée en force au moyen d'une procédure de rappel d'impôt selon l'art. 151, al. 1, LIFD lorsque des moyens de preuve ou des faits jusqu'à présent inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale. La procédure de rappel d'impôt n'entre donc en considération que s'il apparaît ultérieurement que les bases de la taxation n'étaient pas correctes dès le début.

L'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 ne fait pas apparaître des faits nouveaux ou des taxations incomplètes au sens de l'art. 151 LIFD. Par conséquent une procédure de rappel d'impôt contre une taxation entrée en force est impossible.

5.2 Rapport avec les impôts cantonaux et communaux

Si les taxations cantonales et communales sont déjà entrées en force, elles n'influent pas sur la taxation non encore entrée en force de l'impôt fédéral direct.

6 Entrée en vigueur

La présente circulaire entre en vigueur le 17 juillet 2013 et s'applique à toutes les taxations en cours au moment de l'entrée en vigueur de la présente circulaire.

Annexe 1: exemples

Exemple 1: classement partiel d'une parcelle en zone constructible, parcellisation, vente. L'exploitation agricole est une entreprise agricole au sens de la LDFR.

L'agriculteur Jean Modèle exploite un domaine agricole qui constitue une entreprise agricole au sens de la LDFR. En 2006, une partie d'une parcelle non construite de 150 ares lui appartenant située à la périphérie du village est classée en zone à bâtir. La parcelle classée a une superficie de 50 ares; le reste de la parcelle mesure 100 ares.

En 2013, Jean Modèle parcellise et vend les 50 ares de terrain à bâtir. Les dépenses d'investissement pour la parcelle se montent à CHF 0,50/m². La valeur vénale selon la LDFR se monte à CHF 7,50/ m² avant le classement. La valeur vénale du terrain à bâtir se monte à CHF 207,50/m² après le classement en 2006. La valeur vénale du terrain à bâtir se monte à CHF 307,50/m² en 2013.

Questions:

1. Quelles sont les conséquences fiscales au moment du classement ?
2. Quelles sont les conséquences fiscales au moment de la parcellisation ?
3. Quelles sont les conséquences fiscales en cas de vente en 2013 ?

Réponses:

1. Conséquences fiscales au moment du classement

Aucune conséquence au moment du classement.

2. Conséquences fiscales de la parcellisation

Aucune conséquence au moment de la parcellisation.

3. Conséquences fiscales de la vente

En vertu du nouvel ATF 2C_11/2011, les bénéficiaires d'aliénation de parcelles de terrain à bâtir sont soumis à l'impôt fédéral direct au motif que la parcelle ne relève plus de la LDFR et ne bénéficie donc plus de l'imposition privilégiée selon l'art. 18, al. 4, LIFD.

Calcul:

prix de vente: 5'000 m ² à CHF 307,50/m ²		CHF 1'537'500
moins les dépenses d'investissement: 5'000 m ² à CHF 0,50/m ²	-	<u>CHF 2'500</u>
bénéfice d'aliénation brut		CHF 1'535'000
franc d'impôt selon l'art. 18, al. 4, LIFD:		
bénéfice à hauteur de la valeur vénale LDFR: 5'000 m ² à CHF 7/m ²	-	<u>CHF 35'000</u>
bénéfice soumis à l'impôt fédéral direct selon l'art. 18, al. 2, LIFD		
(avant déduction des cotisations AVS)		CHF 1'500'000

Exemple 2: classement partiel d'une parcelle en zone constructible, parcellisation, vente. L'exploitation agricole n'est pas une entreprise agricole au sens de la LDFR.

État de fait analogue à celui de l'exemple 1, mais l'exploitation agricole **n'est pas** une entreprise agricole au sens de la LDFR.

Questions:

1. Quelles sont les conséquences fiscales au moment du classement ?
2. Quelles sont les conséquences fiscales de la parcellisation ?
3. Quelles sont les conséquences fiscales de la vente en 2013 ?

Réponses:

Les réponses sont **les mêmes que pour l'exemple 1.**

Exemple 3: classement de l'ensemble de la parcelle en zone constructible, affermage, transfert de la fortune commerciale à la fortune privée. L'exploitation agricole est une entreprise au sens de la LDFR.

L'agriculteur Jean Modèle exploite un domaine agricole qui constitue une entreprise agricole au sens de la LDFR. Il possède une parcelle non construite de 50 ares située à la périphérie du village. En 2006, cette parcelle est classée en zone à bâtir.

En 2013, Jean Modèle veut affermer son domaine et demande le transfert dans sa fortune privée.

Les dépenses d'investissement pour la parcelle se montent à CHF 0,50/m².

La valeur vénale selon la LDFR se monte à CHF 7,50/m² avant le classement.

La valeur vénale du terrain à bâtir se monte à CHF 207,50/m² après le classement.

La valeur vénale du terrain à bâtir se monte à CHF 307,50/m² en 2013.

Question:

Quelles sont les conséquences fiscales de l'affermage ?

Réponse:

Étant donné qu'au moment de l'affermage, Jean Modèle demande le transfert de l'actif immobilisé dans sa fortune privée selon l'art. 18a, al. 2, LIFD, il faut faire le décompte des réserves latentes. La parcelle se trouve entièrement en zone à bâtir et ne relève pas du droit foncier rural selon l'art. 2, al. 1, let. a, LDFR. Elle ne peut donc pas bénéficier de l'imposition privilégiée selon l'art. 18, al. 4, LIFD.

Calcul:

valeur de transfert: 5'000 m ² à CHF 307,50/m ²	CHF 1'537'500
moins les dépenses d'investissement: 5'000 m ² à CHF 0,50/m ²	- CHF 2'500
bénéfice de transfert brut	CHF 1'535'000
franc d'impôt selon l'art. 18, al. 4, LIFD:	
bénéfice à hauteur de la valeur vénale LDFR: 5'000 m ² à CHF 7/m ²	- CHF 35'000
bénéfice soumis à l'impôt fédéral direct selon l'art. 18, al. 2, LIFD (avant déduction des cotisations AVS)	CHF 1'500'000

D'après l'art. 18a, al. 1, LIFD, le contribuable peut demander de différer l'imposition du bénéfice sur la plus-value (nouvelle valeur pour l'impôt sur le revenu CHF 37'500 correspondant aux dépenses d'investissement de CHF 2'500 plus le montant franc d'impôt de CHF 35'000) jusqu'à l'aliénation du terrain à bâtir. Le prix de vente au moment de l'aliénation est alors déterminant (et non la valeur de transfert de CHF 1'537'500).

**Exemple 4: déménagement avec emploi du produit de la vente de la parcelle sur laquelle se trouve la ferme – aire environnante excédentaire.
L'exploitation agricole est une entreprise au sens de la LDFR.**

Après le déménagement (au cours du délai de emploi), l'agriculteur Pierre Schmid aliène la parcelle sur laquelle se trouve la ferme comprenant un immeuble d'habitation, une grange et une remise d'une surface totale de 41,5 ares immédiatement après le classement en zone constructible. La taxation en cours dans le cadre de l'impôt fédéral direct n'est pas encore entrée en force. La parcelle sur laquelle se trouve la ferme n'est pas divisée et se trouve entièrement en zone à bâtir. L'exploitation agricole constitue une entreprise agricole selon l'art. 7 LDFR.

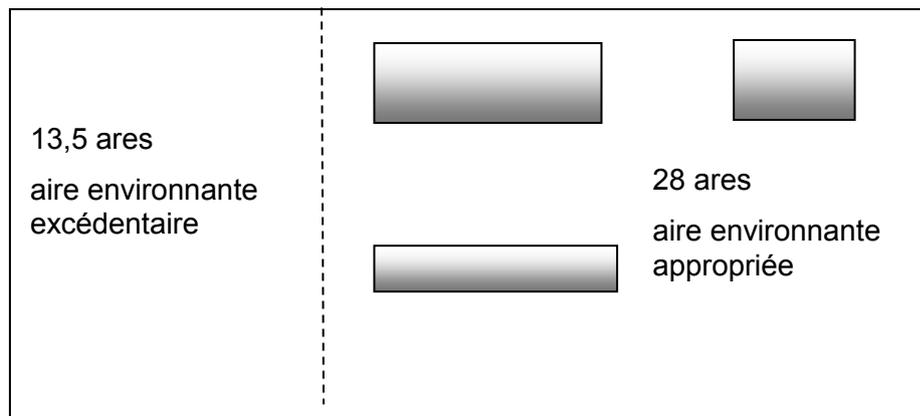
Pour la parcelle, les dépenses d'investissement se montent à CHF 2'075 (CHF 0,50/m²) pour le terrain et à CHF 400'000 pour les bâtiments (sans le terrain).

La valeur comptable fiscalement déterminante de la parcelle se monte à CHF 2'075 (CHF 0,50/m²) pour le terrain et à CHF 300'000 pour les bâtiments (sans le terrain).

La valeur vénale selon la LDFR se monte à 7,50 fr./m² pour le terrain non construit avant le classement et à CHF 600'000 pour les bâtiments.

Le prix de vente se monte à CHF 1'000'000 pour les bâtiments et à CHF 307,50/m² pour le terrain à bâtir.

Esquisse de la parcelle: surface totale de la parcelle en zone à bâtir sur laquelle se trouve la ferme: 41,50 ares



Questions:

1. Quelle est la surface excédentaire de l'aire environnant la ferme ?
2. Un emploi est-il possible ?
3. Quelles sont les conséquences fiscales ?

Réponses:

1. Quelle est la surface excédentaire de l'aire environnant la ferme

Selon l'ATF 2C_11/2011, l'aire environnante excédentaire doit être déterminée, car seule l'aire environnante appropriée bénéficie de l'exception énoncée au considérant 2.2.1 de l'arrêt du Tribunal fédéral:

«... En conséquence, on ne peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement que lorsque les conditions de l'application de la LDFR sont remplies. C'est principalement le cas conformément à l'art. 2, al. 1, LDFR, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles. **Au surplus**, la LDFR et, par conséquent, l'exception fiscale précitée, s'appliquent à quatre autres cas énumérés à l'art. 2, al. 2, LDFR, à savoir:

- a) aux immeubles et parties d'immeubles comprenant des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une entreprise agricole;
- b) ...
- c) ...
- d) ...»

La répartition de l'aire environnante (partie appropriée et partie excédentaire) se fait selon les principes énoncés au ch. 2.4 de la présente circulaire.

Dans cet exemple, la surface appropriée de l'aire environnante de la parcelle qui comprend les bâtiments et les installations agricoles a été fixée à 28 ares compte tenu de l'art. 2, al. 2, LDFR et la réserve de terrain à bâtir (aire environnante excédentaire) à 13,5 ares (cf. esquisse).

2. Un emploi est-il possible ?

Le emploi sur des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation est possible. Le calcul et l'affectation des impôts différés résultent des réponses suivantes.

3. Conséquences fiscales

La parcelle se trouve entièrement en zone à bâtir et relève du droit foncier rural selon l'art. 2, al. 1, let. a, LDFR. L'aire environnante excédentaire ne bénéficie cependant pas de l'imposition privilégiée selon l'art. 18, al. 4, LIFD. Etant donné qu'il s'agit d'une entreprise agricole au sens de la LDFR, la plus-value sur les bâtiments et l'aire environnante appropriée est franche d'impôt en vertu de l'art. 18, al. 4, LIFD (cf. ATF 2C_11/2011, cons. 2.2.1).

Calcul:

prix de vente des bâtiments		CHF 1'000'000
prix de vente du terrain: 4'150 m ² à CHF 307,50/m ²		CHF 1'276'125
moins la valeur comptable fiscale des bâtiments et du terrain	-	<u>CHF 302'075</u>
bénéfice d'aliénation brut		CHF 1'974'050
franc d'impôt selon l'art. 18, al. 4, LIFD:		
bénéfice sur le terrain à concurrence		
de la valeur vénale selon la LDFR: 4'150 m ² à CHF 7/m ²	-	CHF 29'050
plus-value sur les bâtiments: CHF 1'000'000 moins CHF 400'000	-	CHF 600'000
plus-value sur l'aire environnante appropriée: 2'800 m ² à CHF 300/m ²	-	<u>CHF 840'000</u>
bénéfice total exonéré		CHF 1'469'050
bénéfice différé: report sur le bien acquis en emploi		<u>CHF 505'000</u>

Ces CHF 505'000 se composent des amortissements récupérés de CHF 100'000 et du bénéfice imposable sur le terrain de CHF 405'000 (1'350 m² x CHF 300/m²). En cas de emploi, ce bénéfice de CHF 505'000 doit être comptabilisé comme un amortissement du bien immobilisé acquis.

Exemple 5: **déménagement avec remploi du produit de la vente de la parcelle sur laquelle se trouve la ferme – aire environnante excédentaire.**
L'ancienne exploitation agricole n'est pas une entreprise agricole au sens de la LDFR.

La parcelle sur laquelle se trouve la ferme de l'agriculteur Pierre Schmid se trouve dans la zone à bâtir et a une superficie de 86,8 ares. Le classement en zone constructible a eu lieu il y a 10 ans. Cette parcelle comprend un immeuble d'habitation, une grange, une remise et des installations agricoles. L'exploitation (4 hectare) ne constitue pas une entreprise agricole au sens de la LDFR. Depuis des générations, l'exploitation du domaine constitue un revenu accessoire et, en vertu du principe dit de la prépondérance, il est constitutif de fortune commerciale.

Avec le produit de la vente, l'agriculteur veut bâtir une nouvelle ferme et financer l'achat de terres agricoles. Il fait valoir le remploi. Le nouveau domaine constitue une entreprise agricole au sens de la LDFR.

Les dépenses d'investissement pour la parcelle sur laquelle se trouve la ferme se montent à CHF 4'340 (CHF 0,50/m²) pour le terrain et à CHF 400'000 pour les bâtiments (sans le terrain).

La valeur comptable fiscalement déterminante de la parcelle sur laquelle se trouve la ferme se monte à CHF 4'340 (CHF 0,50/m²) pour le terrain et à CHF 300'000 pour les bâtiments (sans le terrain).

Avant le classement, la valeur vénale selon la LDFR se montait à CHF 7,50/m² pour le terrain à bâtir non construit et à CHF 600'000 pour les bâtiments.

Le prix de vente se monte à CHF 1'000'000 pour les bâtiments et à CHF 307,50/m² pour le terrain à bâtir non construit.

Questions:

1. Quelle est la surface de l'aire environnante excédentaire ?
2. Un remploi est-il possible ?
3. Quelles sont les conséquences fiscales ?

Réponses:

1. Quelle est la surface de l'aire environnante excédentaire ?

Etant donné qu'il ne s'agit pas d'une entreprise agricole au sens du droit foncier rural, l'exception du cons. 2.2.1 de l'ATF 2C_11/2011 ne s'applique pas. Il ne faut donc pas procéder à une répartition.

2. Un remploi est-il possible ?

Le remploi dans des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation est possible. Le calcul et l'affectation des impôts différés ressortent des réponses suivantes.

3. Quelles sont les conséquences fiscales ?

La parcelle se trouve entièrement en zone à bâtir et ne relève pas du droit foncier rural selon l'art. 2, al. 1, let. a, LDFR. Etant donné que l'objet de la vente ne porte pas sur une entreprise agricole au sens de la LDFR, la plus-value sur les bâtiments et l'aire environnante appropriée est imposable (cf. ATF 2C_11/2001, cons. 2.2.1).

Calcul:

prix de vente des bâtiments		CHF 1'000'000
prix de vente du terrain à bâtir: 8'680 m ² à CHF 307,50/m ²		CHF 2'669'100
moins la valeur comptable fiscale des bâtiments et du terrain	-	<u>CHF 304'340</u>
bénéfice d'aliénation brut		CHF 3'364'760
franc d'impôt selon l'art. 18, al. 4, LIFD:		
bénéfice à hauteur de la valeur vénale du terrain selon la LDFR: 8'680 m ² à CHF 7/m ²	-	CHF 60'760
bénéfice à hauteur de la valeur vénale des bâtiments selon LDFR (valeur vénale CHF 600'000 – dépenses d'investissement CHF 400'000)	-	<u>CHF 200'000</u>
bénéfice différé: report sur le bien acquis en emploi		CHF 3'104'000

En cas de vente ultérieure, le bénéfice différé de CHF 3'104'000 devra être imposé à titre d'amortissement récupéré.

«Règlement des cas de rigueur» sur mandat de la CER-E dans le domaine de l'imposition des bénéfices en capital réalisés sur des terrains à bâtir

Table des matières

1	Usage prépondérant d'un terrain à bâtir acquis (complément).....	22
1.1	Classement d'un immeuble affermé ou loué en zone à bâtir lors de l'acquisition.....	22
1.2	Immeuble utilisés à des fins agricoles par l'agriculteur lui-même.....	22
2	Remploi (art. 30 LIFD, précision).....	22
3	Motifs justifiant un différé.....	23
3.1	Report de l'imposition de la plus-value réalisée lors du transfert à la fortune privée (art. 18a, al. 1, LIFD, complément).....	23
3.2	Report de l'imposition en raison d'un affermage (art. 18a, al. 2., LIFD, précision).....	23
3.3	Report de l'imposition des réserves latentes en cas de poursuite de l'exploitation commerciale par un seul héritier (art. 18a, al. 3, LIFD, complément).....	23
3.4	Report de l'imposition des réserves latentes en cas de poursuite de l'exploitation commerciale par l'époux ou les descendants (complément).....	23
4	Décès d'un agriculteur (complément).....	23
4.1	Report de l'imposition de la plus-value réalisée lors du transfert à la fortune privée (art. 18a, al. 1, LIFD).....	24
4.2	Transfert à la fortune privée (art. 37b, al. 2, LIFD).....	24

1 Usage prépondérant d'un terrain à bâtir acquis (complément)

Le principe de l'unité économique (terrain, bâtiment d'habitation et bâtiment d'exploitation, plantes) au sens du droit foncier rural doit aussi être appliqué en matière fiscale. Une exploitation peut ainsi comprendre davantage que, par exemple, un bâtiment d'habitation ou un bâtiment d'exploitation.

Lorsqu'un agriculteur acquiert un terrain à bâtir non construit, ce dernier ne s'inscrit généralement pas dans les actifs commerciaux destinés à l'exploitation agricole. L'attribution de l'immeuble à la fortune privée ou à la fortune commerciale de l'agriculteur se fonde sur l'utilisation prévue. Le fait que l'immeuble n'entre pas dans le champ de la LDFR ne constitue qu'un indice en faveur de l'attribution à la fortune privée.

Lorsqu'un agriculteur acquiert un terrain à bâtir dans l'intention de placer des capitaux ou s'il y construit ultérieurement un bâtiment à des fins privées, on considère qu'il s'agit là de son utilisation prépondérante. Une utilisation temporaire du terrain à bâtir à des fins agricoles revêt une importance secondaire. Le bien-fonds ne s'inscrit alors pas dans les actifs commerciaux de l'exploitation agricole.

Un bien-fonds hérité qui était attribué à la fortune commerciale du *de cuius* garde sa qualification de fortune commerciale.

1.1 Classement lors de l'acquisition d'un bien-fonds sis en zone à bâtir qui est affermé ou loué

La location ou l'affermage constitue une utilisation du bien à des fins privées. Le bien-fonds concerné ne fait donc pas partie des actifs commerciaux de l'exploitation agricole.

Le bien-fonds ne s'inscrit dans la fortune commerciale de l'agriculteur que si ce dernier entend exploiter lui-même les bâtiments nécessaires à l'exploitation qui s'y trouvent ou qui vont y être construits.

1.2 Bien-fonds utilisé à des fins agricoles par l'agriculteur lui-même

Si l'agriculteur acquiert le bien-fonds à titre de réserve de terrain dans l'intention d'y construire ultérieurement un bâtiment commercial ou de l'utiliser à d'autres fins agricoles, il doit l'inscrire au bilan comme actif commercial.

2 Remploi (art. 30 LIFD, précision)

La vente de terrains à bâtir faisant partie de la fortune commerciale nécessaire à l'exploitation d'un agriculteur donne droit au report de l'imposition des réserves latentes réalisées dans le cadre du remploi.

Le transfert des réserves latentes sur un terrain à bâtir nouvellement acquis à titre de bien de remplacement n'est possible que si un bâtiment existant ou dont la construction qui est prévue sur ce bien-fonds entraîne une qualification en tant que fortune commerciale (par ex. logement du chef de l'exploitation agricole, porcherie, poulailler, etc.). Le transfert des réserves latentes sur un immeuble servant au placement de capitaux ou dans la fortune privée est exclu.

3 Faits justifiant un différé

3.1 Report de l'imposition de la plus-value lors du transfert à la fortune privée (art. 18a, al. 1, LIFD, complément)

Le différé d'imposition tel que prévu par la loi peut être demandé aussi longtemps que les voies de droit le permettent. Le ch. 2.1 de la circulaire AFC n° 26 s'applique sans réserve aux terrains à bâtir détenus dans la fortune commerciale et dont un agriculteur est propriétaire.

3.2 Report de l'imposition en raison d'un affermage (art. 18a, al. 2., LIFD, précision)

Les terrains à bâtir ne sont normalement pas affermés. La loi sur le bail à ferme agricole ne s'applique pas à ces biens-fonds. A défaut d'un affermage, un report de l'imposition ne peut pas être accordé.

Un différé n'est toutefois possible que s'il existe un contrat d'affermage formel.

3.3 Report de l'imposition des réserves latentes en cas de poursuite de l'exploitation commerciale par un seul héritier (art. 18a, al. 3, LIFD, complément)

Lorsqu'il le demande, l'acquéreur peut reprendre les réserves latentes dans la mesure où il réunit les conditions suivantes:

- il doit inscrire le terrain à bâtir dans sa fortune commerciale,
- il doit porter au bilan la valeur comptable et les dépenses d'investissement du précédent propriétaire,
- il doit reprendre l'ensemble des réserves latentes.

3.4 Report de l'imposition des réserves latentes en cas de poursuite de l'exploitation commerciale par le conjoint ou les descendants (complément)

Si le nouveau propriétaire acquiert l'exploitation pour un prix inférieur à sa valeur vénale, il peut reprendre les réserves latentes dans la mesure où il réunit les conditions suivantes:

- il doit inscrire le terrain à bâtir dans sa fortune commerciale,
- il doit porter au bilan la valeur comptable et les dépenses d'investissement du précédent propriétaire,
- il doit reprendre l'ensemble des réserves latentes.

4 Décès d'un agriculteur (complément)

Dans le cadre de la succession, les héritiers reprennent la fortune commerciale par voie de succession universelle (y compris le terrain à bâtir). Cette opération n'entraîne pas de réalisation des réserves latentes en raison de la systématique fiscale.

4.1 Report de l'imposition de la plus-value lors du transfert à la fortune privée (art. 18a, al. 1, LIFD)

La communauté des héritiers peut aussi demander le report de l'imposition en vertu de la loi aussi longtemps que les voies de droit le permettent. Le ch. 2.1 de la circulaire AFC n° 26 s'applique sans réserve aux terrains à bâtir que possède un agriculteur ou la communauté de ses héritiers.

4.2 Transfert à la fortune privée (art. 37b, al. 2, LIFD)

Si les héritiers ne poursuivent pas l'exploitation de l'entreprise, le décompte des impôts doit être effectué au plus tard au terme de la cinquième année civile suivant le décès.

Si la communauté des héritiers poursuit l'exploitation de l'entreprise, elle a le droit d'invoquer tous les motifs de report de l'imposition énumérés au ch. 3 ci-devant.