

«L'impôt est dans le pré»

Il n'y a pas que l'amour qui est dans le pré. Le fisc y surgit aussi. Hériter un terrain à bâtir issu d'une exploitation agricole peut parfois réserver quelques surprises avec les impôts. Illustration par l'exemple d'une famille d'agriculteurs argoviens.

Bruno Fasel et Fabien Nanchen, Wealth Planning, UBS Suisse romande

Il y a quelques années, un couple d'agriculteur argovien a transmis son domaine agricole à ses deux enfants. Au travers du domaine familial, le premier des fils a repris l'activité professionnelle de ses parents. Le second, quant à lui, a reçu et colloqué dans sa fortune privée, un terrain sis en zone à bâtir et exempt de toute construction agricole.

S'agissant de ce terrain remis à leur deuxième fils, les époux espéraient vraisemblablement bénéficier de l'exception fiscale touchant à la vente ou au transfert de la fortune commerciale à la fortune privée «des immeubles agricoles ou sylvicoles». Cette imposition est particulière dans la mesure où elle est constituée de deux niveaux différents de taxation: une imposition, au sens des revenus de l'activité lucrative indépendante, à concurrence des dépenses d'investissement, tandis que le solde est soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers.

Après un long conflit juridique, le Tribunal fédéral (TF) a finalement statué sur le cas de ces agriculteurs et a tranché en leur défaveur, en date du 2 décembre 2011.¹ Cette décision a même fait l'objet d'une Circulaire fédérale.² Dans l'arrêt susmentionné, le TF s'est penché sur la délicate question de la qualification d'«immeuble agricole ou sylvicole» dans l'application des dispositions fiscales quant à l'impôt sur le revenu d'une part et à l'impôt sur les gains immobiliers d'autre part.

Il n'a bien entendu pas échappé à la Haute cour que les dispositifs juridiques en la matière, poursuivaient un but commun et louable, à savoir la préservation, dans l'intérêt des entreprises agricoles, de la propriété des terres arables qui constituent un facteur de production économique important. Toutefois, la plus haute instance juridique du pays a souhaité préciser et circonscrire, voire limiter, les opérations immobilières pouvant bénéficier de l'exception fiscale déjà mentionnée.

Constatant l'inexistence d'une définition fiscale appropriée «des immeubles agricoles ou sylvicoles» pouvant légitimement bénéficier d'une imposition privilégiée, les juges de Mon-Repos ont considéré qu'il fallait se référer à la Loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR) pour fonder un tel privilège fiscal.

Le TF a estimé que l'on ne pouvait parler d'un immeuble privilégié fiscalement que lorsque les conditions d'application de la LDFR étaient remplies. C'est-à-dire, principalement, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole située en dehors d'une zone à bâtir et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles.

Pour les juges fédéraux, l'imposition privilégiée de la vente ou du transfert à la fortune privée d'un immeuble agricole ou sylvicole non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir est exclue sans qu'il soit nécessaire de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole. Il en découle que le bénéfice d'aliénation – vente ou transfert à la fortune privée – est soumis en totalité à l'impôt sur le revenu, tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct.

Schématiquement, au regard de la nouvelle Circulaire fédérale, la situation de ces agriculteurs argoviens pourrait se présenter de la manière suivante: imaginons une acquisition de l'immeuble agricole à 0,50 franc le m². L'Office de l'agriculture l'évaluerait, lors du classement en zone à bâtir, à 7,50 francs le m². Finalement, au jour de la vente ou d'un transfert à la fortune privée, le prix du

¹ Arrêt 2C_11/2011 du 2 décembre 2011.

² Circulaire n° 38 du 17 juillet 2013.

marché serait devisé à 307,50 francs le m².

Selon la jurisprudence du TF et l'application rigoureuse de la Circulaire fédérale, le revenu imposable de l'activité lucrative indépendante réalisé par les agriculteurs aurait été de 300 francs le m² (307,50 francs/m² auxquels on déduit 7,50 francs/m²), charges sociales en sus. Le solde, soit 7,00 francs par m² (7,50 francs/m² auquel on soustrait les 0,50 francs/m²) aurait été soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers.

Même si elle n'est pas une nouveauté, mais une clarification, la prise de position du Tribunal fédéral conduit à ce que la question fiscale soit désormais, pour chaque propriétaire terrien, un élément clé de tout projet visant à la mise en valeur de parcelles agricoles.