

RÉPONSE DU CONSEIL D'ETAT

à l'interpellation Alexandre Berthoud : " Va-t-on cautionner une politique fiscale confiscatoire vis-à-vis de l'agriculture ?".

Rappel de l'interpellation

"Le Tribunal fédéral (TF) a rendu, en décembre 2011, un arrêt de principe en matière de fiscalité des terrains à bâtir utilisés par l'agriculture.

Jusqu'alors, le canton de Vaud — comme la plupart des autres cantons — considérait qu'étaient agricoles, au sens fiscal, les immeubles utilisés par l'agriculture, quelle que soit leur affectation au sens de l'aménagement du territoire (zone agricole ou zone à bâtir). En cas de vente d'un immeuble agricole ou de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée, seule la reprise d'amortissement était imposée au titre de l'impôt sur le revenu. Le solde de la différence entre la valeur d'acquisition et le prix de vente était en revanche imposé au titre de l'impôt sur les gains immobiliers [art. 21 et 61 de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI)]. Ce système est conforme à la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (art. 8, al. 1 LHID).

Selon l'arrêt du TF en revanche, seuls les immeubles soumis à la loi sur le droit foncier rural (LDFR) peuvent bénéficier de ce statut fiscal ; tel n'est donc pas le cas:

- Des terrains en zone à bâtir ;*
- Des terrains en zone à bâtir qui supportent les bâtiments d'exploitation, sauf s'ils font partie d'une entreprise agricole au sens de la LDFR [au moins 1 unité de main-d'œuvre standard (UMOS)] ;*
- Des surfaces en zone à bâtir à proximité des bâtiments d'exploitation, si elles dépassent l'aire environnante appropriée au sens de la LDFR.*

Pour les terrains susmentionnés, l'application de l'arrêt du TF entraîne une imposition au titre du revenu non plus seulement pour la reprise d'amortissement, mais pour l'entier de la différence entre la valeur comptable et le prix de vente, ou le prix de sortie estimé si transfert à la fortune privée. L'imposition passe donc de 7% (gain immobilier quand la durée de possession dépasse 24 ans, soit la situation la plus fréquente) à 40% environ, cotisations AVS en sus.

Cet arrêt a des conséquences directes extrêmement lourdes pour l'agriculture:

- Les exploitants du sol sont pénalisés par rapport aux propriétaires fonciers dont les terrains appartiennent à la fortune privée. Ainsi, en cas de vente de deux parcelles à bâtir contiguës appartenant l'une à un agriculteur et l'autre à un non-agriculteur, la charge fiscale sera respectivement de 40 ou de 7%, simplement du fait que le terrain fait partie de la fortune commerciale de l'agriculteur et ce, malgré le fait que la plus-value immobilière n'a rien à voir avec cette activité agricole.*
- Plus grave encore, l'exploitant qui, cessant son activité, remet son domaine mais*

souhaite conserver son habitation pourra se voir réclamer des centaines de milliers de francs au titre de l'impôt sur le revenu en raison du passage de ladite habitation de la fortune commerciale à la fortune privée. Nombreux seront ceux qui se verront contraints de vendre leur logement pour s'acquitter du montant dû.

- En cas de vente ou de transfert à la fortune privée d'immeubles non soumis à la LDFR, l'exploitant, en sus du paiement de montants d'impôts colossaux, pourrait être privé de tout ou partie des paiements directs, en raison du dépassement de la limite de revenu et/ou de fortune de l'ordonnance sur les paiements directs (OPD).*

A ces éléments s'ajouteront d'autres effets indésirables, notamment sur:

- L'organisation des successions au sein des familles paysannes (usage systématique du emploi) ;*
- Les structures et l'orientation de la production agricole (poursuite de l'exploitation au-delà de 65 ans intensification de la production pour atteindre le seuil LDFR de l'entreprise agricole)*
- L'aménagement du territoire (renonciation à vendre des terrains constructibles).*

Le conseiller national lucernois Léo Müller a déposé une motion visant à modifier la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la LHID de manière à ce que les immeubles concernés par l'arrêt du TF puissent à nouveau être imposés comme c'était le cas avant que cet arrêt soit rendu. Cette motion a été acceptée par le Conseil national lors de la session de septembre 2013 et devrait être traitée par le Conseil d'Etat en 2014.

Dès lors, nous avons l'honneur de poser les questions suivantes au Conseil d'Etat :

- 1. Le Conseil d'Etat partage-t-il l'avis que le critère de définition de la notion d'immeuble agricole et sylvicole fondé sur le droit foncier rural n'est pas adéquat en matière fiscale, car il entraîne une énorme et soudaine augmentation de la charge fiscale des agriculteurs, crée des inégalités choquantes et pose d'insolubles problèmes d'application ?*
- 2. Le Conseil d'Etat est-il disposé à faire siennes les conclusions de la motion Léo Muller et à appuyer les démarches auprès du Conseil d'Etat et de la Conférence des directeurs cantonaux en charge de l'agriculture visant à corriger les effets pervers considérables de l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles ?"*

Réponse du Conseil d'Etat

A Introduction

Le chapitre de la fiscalité directe qui a trait à l'imposition du gain réalisé lors de l'aliénation d'une parcelle agricole est harmonisé au niveau suisse.

Ainsi, la plus-value réalisée sur la vente d'un tel immeuble est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 al. 1 LHID) ; par plus-value, il faut entendre la différence entre le produit de l'aliénation et le coût d'investissement de l'immeuble. Cette plus-value est exonérée en ce qui concerne l'impôt fédéral direct (ci-après IFD).

En revanche, lorsque la parcelle a fait l'objet d'amortissements, la partie du bénéfice correspondant au montant de ces derniers sera soumise à l'impôt sur le revenu, aussi bien pour l'impôt cantonal que pour l'IFD.

Pour illustrer ce mécanisme, on peut donner l'exemple suivant : un immeuble agricole vendu 1'000'000 de francs a été acheté 400'000 francs. Au cours des années, il a fait l'objet d'amortissements pour un total de 100'000 francs et figure ainsi au bilan de l'agriculteur

pour 300'000 francs. Le bénéfice comptable réalisé lors de la vente est donc de 700'000 francs. Sur ce bénéfice, la plus-value immobilière, de 600'000 francs, est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers, généralement au taux de 7%, partagé entre le canton et les communes mais pas à l'IFD. En revanche, le solde de 100'000 francs (amortissements récupérés), est soumis à l'impôt sur le revenu tant au niveau cantonal et communal (ICC) que fédéral.

Ce système est une dérogation aux règles générales régissant l'imposition des gains réalisés lors de l'aliénation d'un actif commercial. Ces règles prévoient en effet de soumettre l'intégralité du bénéfice comptable à l'impôt sur le revenu et aux assurances sociales. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, le montant de 700'000 francs serait imposé au titre de revenu de l'activité commerciale tant pour l'ICC que pour l'IFD et soumis aux cotisations AVS.

B La nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral

Il convient de relever que la notion d'immeuble agricole, qui est essentielle pour procéder aux distinctions exposées ci-dessus, n'est définie ni dans la LHID ni la LIFD. Appelé à se prononcer sur cet objet, le Tribunal fédéral a jugé, le 2 décembre 2011 (Arrêt 2C.11/2011 [http : //relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php ?lang=fr&type=show_document&highlight_docid=aza://02-12-2011-2C_11-2011](http://relevancy.bger.ch/php/aza/http/index.php?lang=fr&type=show_document&highlight_docid=aza://02-12-2011-2C_11-2011)), qu'il convenait de se référer à la législation agricole, à savoir à la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural, à celle du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire et à celle du 29 avril 1998 sur l'agriculture.

Il en résulte que les immeubles situés **en dehors d'une zone à bâtir** qui peuvent être utilisés à des fins agricoles sont toujours qualifiés d'immeubles agricoles.

Lorsque l'immeuble est situé **dans une zone à bâtir**, il sera qualifié d'agricole pour les bâtiments agricoles, les installations et une aire environnante appropriée (mais pas pour la surface qui va delà), qui font partie d'une exploitation agricole. En revanche, en l'absence de bâtiments, une parcelle ne sera jamais qualifiée d'immeuble agricole et ne pourra pas bénéficier du traitement fiscal privilégié réservé à ce type d'immeubles.

Dans différents cas de figure le droit fiscal contient toutefois des dispositions permettant de différer le paiement de l'impôt, d'éviter que l'agriculteur doive s'acquitter d'impôts élevés alors qu'il n'a pas aliéné les parcelles en question ou encore d'alléger l'imposition. Il s'agit, plus précisément des règles suivantes, qui sont valables aussi bien pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct :

- *Remploi fiscal*: Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont vendus et remplacés par d'autres biens immobilisés, l'impôt n'est pas perçu immédiatement car les réserves latentes peuvent être reportées sur ces nouveaux biens (art. 34 LI, art. 30 LIFD). Le processus peut se répéter lors de la vente de ces biens, si d'autres biens immobilisés sont achetés.
- *Transfert à des proches*: Le transfert par voie successorale ou autre voie analogue ne déclenche pas le prélèvement de l'impôt. En revanche, sur le plan fiscal, l'immeuble demeure commercial pour le nouveau propriétaire. Enfin, la nouvelle jurisprudence n'empêche pas le transfert d'une exploitation dans sa globalité en neutralité fiscale.
- *Imposition allégée pour les contribuables qui cessent définitivement leur exploitation*: La réforme II de l'imposition de l'entreprise a introduit des allègements pour les indépendants qui cessent leur exploitation. Une partie du bénéfice de liquidation est imposée de la même manière qu'une prestation de prévoyance et le solde du bénéfice se voit appliquer des taux réduits. Ces allègements profitent également aux agriculteurs.
- *Affermage de l'exploitation*: Depuis la réforme II de la fiscalité de l'entreprise entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2009, l'affermage d'une exploitation commerciale (agricole ou non-agricole) n'entraîne plus le passage de la fortune commerciale à la fortune privée,

sauf demande expresse de l'agriculteur. L'affermage ne déclenche donc pas l'imposition des réserves latentes sur les immeubles.

- *Transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée:* Depuis le 1^{er} janvier 2009 également, le contribuable peut demander que l'imposition de la plus-value immobilière soit différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble. Cette mesure évite ainsi de faire payer de l'impôt sur une plus-value non encore réalisée lorsque les agriculteurs cessent leur exploitation.

La nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral touche ainsi essentiellement les agriculteurs lorsqu'ils vendent du terrain à bâtir et conservent le produit de la vente à leur libre disposition.

Il convient de rappeler qu'un jugement du Tribunal fédéral s'applique à tous les cas non encore traités, contrairement à une modification de la législation fiscale, qui ne s'applique qu'aux périodes fiscales postérieures à son entrée en vigueur. **Notamment interpellée par le canton de Vaud, l'administration fédérale des contributions a confirmé cette règle et précisé dans une notice du 3 mars 2014 que l'arrêt du Tribunal fédéral s'applique à tous les cas pour lesquels une taxation n'est pas encore passée en force (taxations non encore effectuées et taxations contestées devant l'administration ou les tribunaux), indépendamment de la période fiscale concernée ou de la date de réalisation du bénéfice.** Il en résulte donc que ces bénéfices doivent être imposés sans exception à l'IFD et soumis à l'AVS. Les dispositions légales vaudoises sont identiques à celles de l'impôt fédéral direct pour ce qui est de l'imposition d'un bénéfice réalisé par un indépendant lors de l'aliénation d'un immeuble qui n'est pas qualifié d'agricole. **Il n'est dès lors pas possible de s'écarter, pour l'impôt cantonal et communal, de la pratique retenue en matière d'impôt fédéral direct.**

C La motion Müller

Comme le relève l'interpellation, le conseiller national lucernois Léo Müller a déposé une motion visant à modifier la LIFD et la LHID de manière à ce que les immeubles concernés par l'arrêt du TF puissent à nouveau être imposés comme c'était le cas avant que cet arrêt soit rendu.

Cette motion, sur laquelle le Conseil fédéral s'est prononcé négativement, a été acceptée par le Conseil national le 16 septembre 2013 par 95 voix contre 86 et 10 abstentions et devrait être traitée par le Conseil des Etats ce printemps, après avoir pris l'avis des cantons selon le vœu de la Commission de l'économie et des redevances de la Chambre haute.

Quelle que soit la solution qui sera finalement retenue sur le plan législatif, il faut toutefois souligner qu'une éventuelle modification des règles d'imposition n'aurait d'effet que pour les ventes survenues postérieurement à son entrée en vigueur. Pour les ventes intervenues avant cette échéance, les règles fixées par le Tribunal fédéral devront continuer à s'appliquer même si les taxations ne sont pas encore passées en force.

D Réponse aux questions posées

Au vu des développements qui précèdent, le Conseil d'Etat répond comme suit aux questions posées:

1. *Le Conseil d'Etat partage-t-il l'avis que le critère de définition de la notion d'immeuble agricole et sylvicole fondé sur le droit foncier rural n'est pas adéquat en matière fiscale, car il entraîne une énorme et soudaine augmentation de la charge fiscale des agriculteurs, crée des inégalités choquantes et pose d'insolubles problèmes d'application ?*

Réponse: Le Conseil d'Etat constate effectivement que la notion d'immeuble agricole retenue par le Tribunal fédéral entraîne une augmentation importante de la charge

fiscale des agriculteurs dans certaines situations.

Est concerné l'impôt sur les gains provenant de l'aliénation de terrains non construits situés en zone à bâtir (voir préambule ci-dessus). Le Conseil d'Etat rappelle toutefois que l'imposition de tels gains (en règle générale : taux de 7%), était jusqu'ici très inférieure à celle frappant les autres gains commerciaux (jusqu'à 41,5%, sans compter les assurances sociales).

L'arrêt est néanmoins susceptible de provoquer une insécurité fiscale dans la mesure où la notion d'entreprise agricole devient ici déterminante. Or, cette notion peut varier d'une part en fonction non pas des lois fiscales, mais des lois agricoles et, d'autre part, au gré de l'évolution de la structure même de l'exploitation considérée, selon sa taille ou ses composants.

Le Conseil d'Etat constate aussi qu'il ne lui est pas possible de s'écarter des conclusions du Tribunal Fédéral et que cet arrêt doit s'appliquer à toutes les transactions dont la taxation n'est pas encore passée en force.

2. *Le Conseil d'Etat est-il disposé à faire siennes les conclusions de la motion Léo Muller et à appuyer les démarches auprès du Conseil d'Etat et de la Conférence des directeurs cantonaux en charge de l'agriculture visant à corriger les effets pervers considérables de l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles ?"*

Réponse : Le Conseil d'Etat constate que la motion Müller vise à rétablir l'état antérieur à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il soutient la motion Müller et souhaite également que les Chambres fédérales ne se bornent pas à rétablir la situation antérieure mais réexaminent la problématique de façon plus globale. A cette fin, le Conseil d'Etat est intervenu le 4 mars dernier auprès de la députation fédérale vaudoise aux Chambres fédérales pour sensibiliser ses membres à la nécessité de trouver une solution équilibrée pour le futur.

Ainsi adopté, en séance du Conseil d'Etat, à Lausanne, le 12 mars 2014.

Le président :

P.-Y. Maillard

Le chancelier :

V. Grandjean