



16.031

## Message relatif à la loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles

du 11 mars 2016

---

Madame la Présidente,  
Monsieur le Président,  
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles.

Par la même occasion, nous vous proposons de classer l'intervention parlementaire suivante:

2014 M 12.3172 Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles  
(N 16.09.13, Müller Leo, S. 08.12.14)

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

11 mars 2016 Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Johann N. Schneider-Ammann  
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

---

## Condensé

***Le présent projet prévoit de réintroduire, dans le domaine de l'impôt sur le revenu, la pratique qui était en vigueur jusqu'en 2011 en matière d'imposition des bénéfices provenant des plus-values réalisées lors de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles.***

### **Contexte**

*Les bénéfices provenant de la plus-value réalisée sur les immeubles agricoles et sylvicoles sont traités de manière privilégiée dans le cadre de l'impôt sur le revenu. En 2011, le Tribunal fédéral a limité l'étendue de ce traitement privilégié. Les recettes provenant des réserves de terrains à bâtir, qui font partie de l'actif immobilisé des exploitations agricoles et sylvicoles sont, depuis lors, pleinement imposées. La motion «Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles» (12.3172), déposée par le conseiller national Leo Müller, exige la réintroduction de la pratique en vigueur jusqu'en 2011.*

### **Contenu du projet**

*D'après la motion transmise par le Parlement, les bénéfices provenant de l'aliénation des immeubles détenus dans l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole doivent pouvoir bénéficier du traitement fiscal dont ils bénéficiaient jusqu'en 2011. Seuls les bénéfices jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement, c'est-à-dire les amortissements qui pourraient être récupérés, doivent être soumis à l'impôt sur le revenu. A l'avenir, le bénéfice résultant de la plus-value doit à nouveau être exonéré de l'impôt fédéral direct. Et, dans le cadre des impôts cantonaux et communaux, ce bénéfice doit être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers dans tous les cantons.*

*Cette modification a avant tout des répercussions sur les réserves de terrain à bâtir. L'estimation des conséquences financières est incertaine, notamment en raison du manque de données à disposition et de différentes possibilités prévues par la loi pour différer l'imposition. Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, de l'AVS, de l'AI et des APG, l'arrêt du Tribunal fédéral a entraîné à moyen et à long terme des recettes supplémentaires estimées à quelque 200 millions de francs par an. Sur le plan financier, il faut donc s'attendre à une diminution considérable des recettes. Dans les cantons, les conséquences financières dépendent en particulier du système d'imposition.*

*Sur le plan constitutionnel, la réintroduction de la pratique fiscale en vigueur avant 2011 entraîne une nouvelle inégalité de traitement à l'égard des indépendants qui ne travaillent pas dans le domaine de l'agriculture. Elle viole par ailleurs le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. Pour toutes ces raisons d'ordre constitutionnel et budgétaire, le Conseil fédéral renonce à demander l'adoption du présent projet.*

# Message

## 1 Présentation du projet

### 1.1 Contexte

La motion «Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles» (12.3172), déposée le 14 mars 2012 par le conseiller national Leo Müller, charge le Conseil fédéral de définir, dans le droit fiscal, la notion d'«immeubles agricoles et sylvicoles» contenue dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)<sup>1</sup> et dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>2</sup> de manière à ce qu'elle corresponde à la pratique qui s'appliquait avant l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011<sup>3</sup>. Les bénéficiaires provenant de plus-values réalisées sur des terrains à bâtir détenus dans l'actif immobilisé d'exploitations agricoles bénéficiaient, jusqu'à la décision du Tribunal fédéral, de privilèges en matière d'imposition au niveau fédéral et dans les cantons ayant adopté un système dualiste<sup>4</sup> et étaient traités comme les bénéficiaires réalisés sur des immeubles agricoles et sylvicoles.

Dans son avis du 9 mai 2012, le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion. Celui-ci estime en effet que l'arrêt du Tribunal fédéral n'a pas entraîné la suppression du principe de l'imposition privilégiée des immeubles agricoles ou sylvicoles, mais a uniquement introduit une précision de la notion d'«immeubles agricoles et sylvicoles». L'imposition privilégiée des bénéficiaires provenant de l'aliénation de terrains à bâtir entraîne un privilège supplémentaire accordé aux agriculteurs par rapport aux autres travailleurs indépendants. De plus, les diminutions de recettes dans le domaine de l'impôt fédéral direct, du premier pilier et aux niveaux cantonal et communal s'opposent à l'objectif de la motion.

Le 16 septembre 2013, le Conseil national a accepté la motion. Le 8 décembre 2014, le Conseil des Etats s'est rallié à la décision du Conseil national. Le Conseil fédéral a alors préparé un projet répondant aux attentes de l'auteur de la motion et l'a mis en consultation du 5 juin au 25 septembre 2015.

### 1.2 Droit en vigueur

Les bénéficiaires réalisés lors de la vente d'immeubles agricoles et sylvicoles sont imposés de manière privilégiée. Dans le cadre de l'impôt fédéral direct, ces bénéficiaires sont soumis à l'impôt sur le revenu jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.<sup>5</sup> Si les dépenses d'investissement sont supérieures au prix de vente ou à la valeur vénale, l'imposition se fonde sur une valeur correspondant tout au plus

<sup>1</sup> RS 642.14

<sup>2</sup> RS 642.11

<sup>3</sup> ATF 138 II 32

<sup>4</sup> Cf. la description des systèmes fiscaux dualistes et monistes en annexe.

<sup>5</sup> Art. 18, al. 4, LIFD

au prix de vente le plus bas ou à la valeur vénale la plus basse. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré. Dans tous les cantons, le bénéfice, jusqu'à concurrence de la valeur des dépenses d'investissement, c'est-à-dire des amortissements récupérés, est soumis à l'impôt sur le revenu.<sup>6</sup> Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, ce qui, dans les cantons ayant adopté un système dualiste tend à privilégier les entrepreneurs du secteur agricole ou sylvicole par rapport à d'autres travailleurs indépendants, puisque ces derniers doivent verser l'impôt sur le revenu sur les bénéfices résultant des plus-values réalisées.<sup>7</sup>

### Exemple: Vente d'un immeuble agricole (9 ha)

Prix d'acquisition 0,50 franc par m <sup>2</sup>	0,50 franc × 90 000 m <sup>2</sup>	45 000 francs
Dépenses destinées à augmenter la valeur <sup>8</sup>		5 000 francs
Amortissements par année 5 %	10 ans à 5 %	-2 500 francs
Prix de vente 4 francs par m <sup>2</sup>		360 000 francs

### Conséquences fiscales

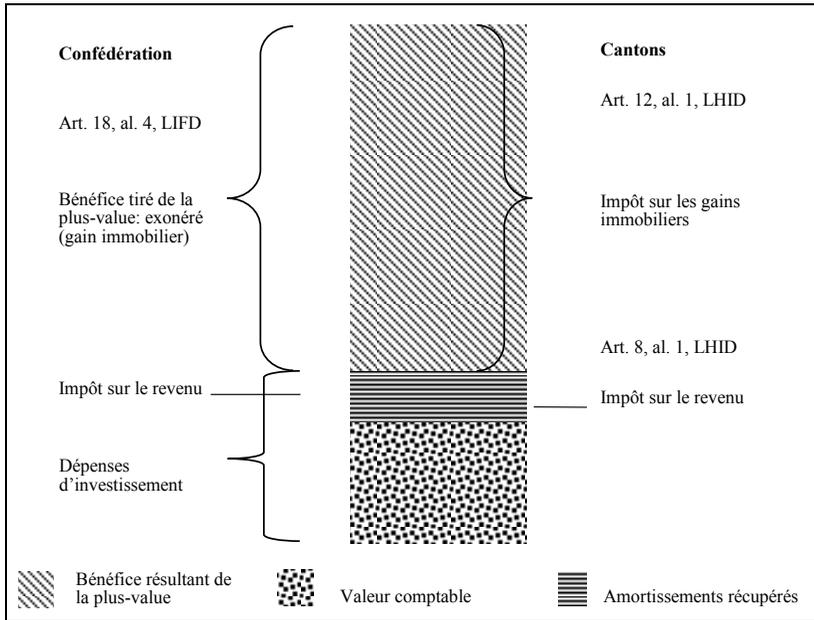
Les amortissements récupérés, soit 2500 francs, sont soumis à l'impôt fédéral direct et, dans tous les cantons, à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value de 310 000 francs est exonéré au niveau fédéral. Ce bénéfice est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers dans tous les cantons.

<sup>6</sup> Art. 8, al. 1, et 12, al. 1, LHID

<sup>7</sup> Art. 12, al. 1, LHID

<sup>8</sup> Améliorations (par ex. route d'accès, construction d'un système de drainage, etc.)

## Imposition des bénéfices d'aliénation provenant d'immeubles agricoles ou sylvicoles



Lorsque des travailleurs indépendants vendent des immeubles qui ne sont pas des immeubles agricoles ou sylvicoles, le bénéfice tiré de la vente des immeubles est intégralement soumis à l'impôt fédéral direct. De même, lorsque des personnes morales réalisent des bénéfices tirés de l'aliénation de biens immobiliers, ceux-ci sont toujours imposables dans leur intégralité. Dans le cadre des impôts cantonaux et communaux, une distinction est faite entre les cantons qui ont adopté un système dualiste<sup>9</sup> et les cantons qui ont adopté un système moniste<sup>10</sup>. Dans les cantons ayant adopté un système dualiste, l'ensemble des gains en capital est soumis à l'impôt sur le revenu, comme dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Dans les cantons ayant adopté un système moniste, l'impôt sur le revenu est prélevé sur les amortissements récupérés. En revanche, le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, de la même manière que pour les immeubles agricoles et sylvicoles.

Le statut particulier des bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles dans le domaine de l'impôt fédéral direct découle de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct.<sup>11</sup> Cet arrêté a été rendu à une époque où les agriculteurs n'étaient pas tenus de

<sup>9</sup> LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS et NE

<sup>10</sup> ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG (personnes physiques), TI, JU et GE

<sup>11</sup> RO 56 2021

s'enregistrer et de tenir régulièrement une comptabilité et donc n'étaient pas non plus soumis à l'impôt sur les gains en capital.<sup>12</sup> Cette réglementation d'exception était considérée comme douteuse dans la doctrine.<sup>13</sup> C'est pourquoi le Tribunal fédéral estimait qu'il était nécessaire de limiter le domaine d'application de cette réglementation.

Dans son arrêt du 2 décembre 2011<sup>14</sup>, le Tribunal fédéral a décidé de faire correspondre la notion d'«immeuble agricole et sylvicole», utilisée dans le droit fiscal, aux notions de portée de la protection et de restrictions du pouvoir de disposer contenues dans le droit foncier rural et de limiter ainsi l'imposition privilégiée. En tenant compte des objectifs et des intérêts de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR)<sup>15</sup>, de la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT)<sup>16</sup> et de la loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr)<sup>17</sup>, le Tribunal fédéral a limité la notion d'«immeubles agricoles et sylvicoles», relevant du droit fiscal, aux immeubles qui entrent dans le champ d'application de la LDFR. Les réserves de terrains à bâtir de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole, en particulier, n'entrent pas dans le champ d'application de la LDFR.

A la suite de cet arrêt, les bénéfices résultant de l'aliénation de réserves de terrains à bâtir sont imposés totalement à l'heure actuelle, et ce, même s'ils ont été utilisés pour l'agriculture ou la sylviculture avant la vente. Ainsi, l'ensemble des bénéfices résultant de l'aliénation est imposé à titre de revenu dans le cadre de l'impôt fédéral direct et dans les cantons ayant adopté un système dualiste. L'arrêt du Tribunal fédéral n'a aucune influence sur l'imposition de ces ventes dans les cantons ayant adopté un système moniste. En effet, dans ces cantons, les amortissements récupérés sont imposés à titre de revenu. Et le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.

L'imposition est différente pour les bénéfices provenant de la vente d'immeubles de moins de 15 ares de vignes ou de moins de 25 ares d'autres terrains, ne faisant pas partie d'une entreprise agricole. Ces immeubles ne sont pas régis par la LDFR (art. 2, al. 3, LDFR). Pour la Confédération et dans certains cantons, ces immeubles sont considérés comme des immeubles agricoles ou sylvicoles. Dans d'autres cantons, ils sont imposés comme des terrains à bâtir.

Depuis le 1<sup>er</sup> mai 2014, une taxe sur la plus-value fondée sur le droit sur l'aménagement du territoire est prélevée sur les bénéfices tirés de la vente d'immeubles, lorsqu'en raison du classement des immeubles en zone à bâtir les bénéfices réalisés sont supérieurs aux bénéfices avant le classement des immeubles en zone à bâtir (com-

<sup>12</sup> FF 1983 III 1, p. 39 s et 170

<sup>13</sup> Cf. notamment Peter Gurtner, Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbstständigerwerbender, in: Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, pp. 45 s, note de bas de page n° 5; Klöti-Weber/Baur, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2009, n. 7a ad § 95 StG/AG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, vol. 1, 2001, n. 183 ad art. 18 LIFD; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2<sup>e</sup> éd., 2002, n. 20 ad art. 12 LHID.

<sup>14</sup> ATF 138 II 32

<sup>15</sup> RS 241.412.11

<sup>16</sup> RS 700

<sup>17</sup> RS 910.1

pensation des avantages liés aux mesures d'aménagement du territoire). La taxe sur la plus-value s'élève à au moins 20 % des avantages liés aux mesures d'aménagement du territoire et est prélevée déjà lors de la construction ou lors de l'aliénation. Sur le plan cantonal, cette compensation est conçue de différentes manières, mais elle doit au moins permettre de compenser les plus-values résultant du classement durable des terrains en zone à bâtir (art. 5, al. 1<sup>bis</sup>, LAT). En cas d'impôt sur les gains immobiliers, la taxe perçue est déduite du gain en tant que partie des impenses (art. 5, al. 1<sup>sixies</sup>, LAT). Lorsque la taxe est déduite à titre de dépense pour le calcul du gain immobilier, la charge ne revêt pas un caractère confiscatoire si la taxe n'excède pas 60 %.<sup>18</sup>

### **1.3 Nouvelle réglementation**

Comme le demande l'auteur de la motion, le projet de loi prévoit d'élargir la notion d'«immeubles agricoles et sylvicoles» utilisée dans le domaine du droit fiscal. L'extension de cette notion permet d'imposer de manière privilégiée les bénéficiaires tirés des plus-values réalisées non seulement sur des immeubles agricoles et sylvicoles au sens de l'arrêt du Tribunal fédéral ou du droit foncier rural (cf. art. 2, al. 1, 2 et 4, LDFR), mais aussi sur d'autres immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole. En l'occurrence, il s'agit de terrains à bâtir ainsi que d'immeubles de moins de 15 ares de vignes ou de moins de 25 ares d'autres terrains détenus dans la fortune commerciale d'une exploitation agricole ou sylvicole (cf. art. 2, al. 3, LDFR).

### **1.4 Justification et appréciation de la nouvelle réglementation**

#### **1.4.1 Justification juridique et économique du projet**

La nouvelle réglementation proposée entraîne la réintroduction de l'imposition privilégiée pour les recettes tirées des terrains à bâtir des exploitations agricoles et sylvicoles. Cette mesure n'est pas motivée par des raisons juridiques ou de systématique fiscale. Une majorité des parlementaires justifient l'adoption de cette nouvelle réglementation en invoquant le fait que l'arrêt du Tribunal fédéral entraîne parfois une charge fiscale considérable pour les agriculteurs concernés et qu'il convient d'éliminer cette charge. De plus, l'arrêt du Tribunal fédéral a des conséquences négatives sur l'aménagement du territoire et le changement structurel.

<sup>18</sup> ATF 105 Ia 134, consid. 3b.

## 1.4.2 Vue d'ensemble des résultats de la consultation

Au total, 58 avis ont été déposés dans le cadre de la consultation. Six cantons (FR, GE, NW, TI, VD, VS), deux partis politiques (PDC, UDC), ainsi que la majorité des associations, des organisations et des autres participants à la consultation (principalement des associations et des organisations engagées dans la défense des intérêts agricoles) approuvent le projet. Pour les défenseurs du projet, l'arrêt du Tribunal fédéral a entraîné, si l'on tient compte de la taxe sur la plus-value et des cotisations versées aux assurances sociales, une multiplication de la charge financière des exploitations agricoles. Des problèmes ont été identifiés au niveau de la planification du territoire, étant donné que dans certaines régions les ventes de terrains à bâtir sont reportées dans l'attente de connaître l'issue de ce projet, ce qui entraîne des retards dans certains projets de construction importants. C'est pour cette raison que la majorité des défenseurs du projet demandent une entrée en vigueur rapide. Ces derniers seraient favorables à l'adoption d'une clause de rétroactivité pour les cas en suspens au moment de l'entrée en vigueur du projet.

La majorité des cantons, deux partis politiques (PLR [sauf le PLR-VD], PSS), ainsi que quelques associations, organisations et d'autres participants à la consultation rejettent le projet, en particulier pour des considérations de droit constitutionnel et en raison de ses conséquences financières.<sup>19</sup>

## 1.5 Comparaison de l'imposition entre le droit en vigueur et le nouveau droit

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
1 <i>Vente d'une exploitation agricole ou sylvicole ou d'une partie de celle-ci:</i> Tous les immeubles sont soumis à la LDFR Pas de terrain à bâtir Pas d'immeuble de taille limitée	<i>Confédération:</i> le bénéfice est imposé à titre de revenu jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement <sup>20</sup> ou de la valeur vénale plus basse. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré.	<i>Aucune modification</i>
	<i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> le bénéfice est imposé à titre de revenu jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement ou de la valeur vénale plus basse. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.	<i>Aucune modification</i>

<sup>19</sup> Le rapport sur les résultats de la consultation peut être consulté sous [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > DFF  
<sup>20</sup> Les dépenses d'investissement comprennent le prix d'acquisition plus les dépenses qui augmentent la valeur du bien.

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> même procédure que les cantons ayant adopté un système dualiste.	<i>Aucune modification</i>
<p>2 <i>Vente d'une exploitation agricole ou sylvicole ou d'une partie de celle-ci:</i> Une parcelle est un terrain à bâtir.</p>	<p>Pour les immeubles soumis à la LDFR, l'imposition est régie par les mêmes principes que le ch. 1. Pour la parcelle de terrain à bâtir, les règles suivantes s'appliquent:</p> <p><i>Confédération:</i> les amortissements récupérés et le bénéfice résultant de la plus-value réalisée sur le terrain à bâtir sont soumis à l'impôt sur le revenu.</p> <p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> même procédure que la Confédération.</p> <p><i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.</p>	<p>Pour les immeubles soumis à la LDFR, l'imposition est régie par les mêmes principes que le ch. 1. Pour la parcelle de terrain à bâtir, les règles suivantes s'appliquent:</p> <p><i>Confédération:</i> les amortissements récupérés sont imposés à titre de revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré.</p> <p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.</p> <p><i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> aucune modification.</p>
<p>3 <i>Vente d'une parcelle de terrain à bâtir détenue dans l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole.</i> <i>Acquisition d'un immeuble de remplacement dans un délai raisonnable ou utilisation du produit de la vente pour améliorer l'immeuble agricole ou sylvicole exploité par le contribuable lui-même (actif immobilisé nécessaire à l'exploitation).</i></p>	<p><i>Confédération:</i> Un report de l'imposition est admis (art. 30 LIFD). L'impôt n'est dû que lorsque l'immeuble de remplacement est aliéné: dans ce cas, les amortissements récupérés et le bénéfice résultant de la plus-value sont soumis à l'impôt sur le revenu.</p>	<p><i>Confédération:</i> Un report de l'imposition est admis pour les amortissements récupérés (art. 30 LIFD). L'impôt sur le revenu n'est dû que lorsque l'immeuble de remplacement est aliéné. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré, il n'est donc pas nécessaire de reporter l'imposition.</p>

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
	<p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> même procédure que la Confédération.</p> <hr/> <p><i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> un report de l'imposition est admis. L'impôt n'est dû que lorsque l'immeuble de remplacement est aliéné: pour les conséquences fiscales cf. ch. 2 (art. 8, al. 4, LHID).</p>	<p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> un report de l'imposition est admis pour les amortissements récupérés et le bénéfice résultant de la plus-value. L'impôt n'est dû que lorsque l'immeuble de remplacement est aliéné: pour les conséquences fiscales cf. ch. 2 (art. 12, al. 3, let. d, LHID).</p> <hr/> <p><i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> même procédure que les cantons ayant adopté un système dualiste.</p>
<p>4 <i>Vente d'une exploitation agricole ou sylvicole à un descendant.</i></p> <p><i>Une parcelle a été classée en zone à bâtir avant la reprise. Après la reprise, la parcelle est vendue à un tiers.</i></p>	<p>Si le descendant poursuit l'exploitation dans la fortune commerciale, un report de l'imposition est admis sur la base du principe de la continuité de valeur de la gestion comptable. En cas de vente ultérieure de la parcelle de terrain à bâtir à un tiers, les règles suivantes s'appliquent:</p> <hr/> <p><i>Confédération:</i> les amortissements récupérés et le bénéfice résultant de la plus-value réalisée sur le terrain à bâtir sont soumis à l'impôt sur le revenu.</p> <hr/> <p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> même procédure que la Confédération.</p>	<p>Si le descendant poursuit l'exploitation dans la fortune commerciale, un report de l'imposition est admis sur la base du principe de la continuité de valeur de la gestion comptable. En cas de vente ultérieure de la parcelle de terrain à bâtir à un tiers, les règles suivantes s'appliquent:</p> <hr/> <p><i>Confédération:</i> les amortissements récupérés sont imposés à titre de revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré.</p> <hr/> <p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste:</i> les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.</p>

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> même procédure que les cantons ayant adopté un système dualiste.
5 <i>Vente d'une parcelle de terrain à bâtir détenue dans l'actif immobilisé d'un commerçant de bétail (c.-à-d. les recettes de l'exploitation proviennent principalement du commerce de bétail).</i>	<i>Confédération:</i> les amortissements récupérés et le bénéfice tiré de la plus-value réalisée sur le terrain à bâtir sont soumis à l'impôt sur le revenu.	<i>Aucune modification</i>
	Cantons ayant adopté un système dualiste: même procédure que la Confédération.	<i>Aucune modification</i>
	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.	
6 <i>Cessation d'activité sans la vente de l'exploitation. Une parcelle de terrain à bâtir est détenue dans l'actif immobilisé de l'exploitation.</i>	En principe, la fortune commerciale doit être transférée dans la fortune privée. La parcelle de terrain à bâtir est transférée à la valeur vénale.	<i>Principe:</i> lors du transfert dans la fortune privée, l'imposition grève au maximum la valeur des amortissements récupérés. <i>Confédération:</i> Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré. <i>Cantons ayant adopté un système dualiste ou un système moniste:</i> l'impôt sur les gains immobiliers sur le bénéfice tiré de la plus-value n'est perçu qu'au moment de l'aliénation de la parcelle de terrain à bâtir (art. 8, al. 1 et 12, al. 1, LHID).

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
	<p>Possibilité de reporter l'imposition:</p> <p>a) <i>en raison d'un affermage</i>: le terrain à bâtir reste dans la fortune commerciale (art. 18a, al. 2, LIFD; art. 8, al. 2<sup>bis</sup>, LHID). L'imposition n'a lieu que lorsque l'affermage prend fin, lorsque l'immeuble est transféré dans la fortune privée (cf. let. b ci-dessous pour les conséquences fiscales) ou lorsque le terrain à bâtir est aliéné (cf. ch. 3 pour les conséquences fiscales).</p> <p>b) <i>sur demande du contribuable</i>: report de l'imposition du bénéfice résultant de la plus-value réalisée sur le terrain à bâtir et imposition des amortissements récupérés. Le bénéfice résultant de la plus-value n'est imposé qu'au moment de l'aliénation du terrain à bâtir (art. 18a, al. 1, LIFD; art. 8, al. 2<sup>ter</sup>, LHID).</p>	<p>Possibilité de reporter l'imposition:</p> <p>a) <i>en raison d'un affermage</i>: l'imposition privilégiée au terme du report en raison de l'affermage de l'exploitation est expressément mentionnée dans la loi (art. 18a, al. 2, LIFD; art. 8, al. 2<sup>er</sup>, LHID). La nouvelle disposition s'applique également aux immeubles affermés auxquels la possibilité de reporter l'imposition a été consentie sur la base de la circulaire 31.</p> <p>b) l'imposition se fonde sur le principe énoncé ci-dessus.</p>
<p>7 <i>Vente d'une parcelle de moins de 15 ares de vignes ou de moins de 25 ares d'autres terrains (immeuble de taille limitée)</i>: L'immeuble n'est pas soumis à la LDFR</p>	<p><i>Confédération</i>: la loi sur l'agriculture et la loi sur l'aménagement du territoire prévoient une imposition privilégiée, cf. ch. 1.</p>	<p><i>Confédération</i>: le bénéfice jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement ou de la valeur vénale plus basse est imposé à titre de revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est exonéré.</p>
	<p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste</i>: il existe différentes conceptions de l'imposition. Dans certains cantons, les immeubles de taille limitée sont imposés comme des immeubles agricoles ou sylvicoles (cf. ch. 1). Dans d'autres cantons, ils sont imposés comme du terrain à bâtir (cf. ch. 2).</p>	<p><i>Cantons ayant adopté un système dualiste</i>: le bénéfice jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement ou de la valeur vénale plus basse est imposé à titre de revenu. Le bénéfice résultant de la plus-value est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.</p>

Etat de fait	Droit en vigueur	Nouveau droit
	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> même procédure que les cantons ayant adopté un système dualiste.	<i>Cantons ayant adopté un système moniste:</i> même procédure que les cantons ayant adopté un système dualiste.
8 <i>L'entreprise agricole est vendue à la valeur de rendement au descendant direct.<sup>21</sup> La valeur de l'impôt sur le revenu des immeubles est supérieure à la valeur de rendement. Il y a des réserves latentes.</i>	L'acquéreur peut a) reprendre les immeubles sur la base des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu et des dépenses d'investissement consenties au moment de la reprise <sup>22</sup> ou b) inscrire au bilan la nouvelle valeur pour l'impôt sur le revenu et les nouvelles dépenses d'investissement comme prix d'achat.	<i>Aucune modification</i>

## 1.6 Mise en œuvre

L'exécution de la loi relève de la compétence des administrations fiscales cantonales. Etant donné que le projet de loi implique en principe la réintroduction de la pratique fiscale en vigueur avant 2011, les charges d'exécution ne devraient pas augmenter. Afin de garantir l'harmonisation verticale et horizontale, le projet devrait entrer en vigueur simultanément dans le cadre de l'impôt fédéral direct et dans le cadre des impôts cantonaux. A moins que le Parlement n'en décide autrement, le Conseil fédéral fixera la date de l'entrée en vigueur. Le projet de loi prévoit l'applicabilité directe, si le droit cantonal s'écarte de la LHID au moment de l'entrée en vigueur.

## 1.7 Classement d'interventions parlementaires

La présente modification législative répond aux exigences de l'auteur de la motion 12.3172 «Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles». Celle-ci peut donc être classée.

<sup>21</sup> Art. 42 ss LDFR.

<sup>22</sup> Circulaire 6 de la Conférence suisse des impôts «Conséquences sous l'angle de l'impôt sur le revenu de la remise de domaine agricole à la valeur de rendement conformément à la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR)», du 15 juin 1995.

## 2 Commentaire des articles

### *Art. 18, al. 4, 2<sup>e</sup> phrase, LIFD*

L'art. 18, al. 4, LIFD régit l'imposition des bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles. Ces derniers doivent à présent être redéfinis.

Sont considérés comme immeubles agricoles et sylvicoles les immeubles visés par la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR; nouv. art. 18, al. 4, let. a, LIFD)<sup>23</sup>, ainsi que les immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole qui ne sont pas soumis à la LDFR (nouv. art. 18, al. 4, let. b, LIFD).

Sont considérés en premier lieu comme immeubles agricoles au sens de la LDFR les immeubles agricoles situés en dehors d'une zone à bâtir et pour lesquels l'utilisation agricole est licite (art. 2, al. 1, et 6). Selon l'art. 2, al. 2, la loi s'applique également aux immeubles suivants:

- 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.

Les immeubles de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole qui ne sont pas régis par la LDFR sont:

- les terrains à bâtir (art. 2, al. 1, let. a, LDFR, *a contrario*);
- les immeubles mentionnés à l'art. 2, al. 3, LDFR, de moins de 15 ares pour les vignes ou de moins de 25 ares pour les autres terrains (p. ex. les «stöckli »); et
- les immeubles qui ne sont pas soumis à la LDFR à la suite d'une demande (p. ex. stöckli avec une aire environnante de plus de 25 ares).

Tant que ces immeubles, qui ne sont pas régis par la LDFR, appartiennent à l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole, ils doivent bénéficier d'une imposition privilégiée (nouv. art. 18, al. 4, let. b, LIFD). Sont réputés immeubles appartenant à l'actif immobilisé d'une exploitation agricole ou sylvicole, les immeubles étant durablement à disposition d'une telle exploitation. Les immeubles détenus à des fins commerciales (actifs circulants) ne sont pas considérés comme des immeubles appartenant à l'actif immobilisé. Les immeubles détenus ne doivent pas obligatoirement être exploités pour les besoins de la production naturelle. Le privilège ne concerne pas les immeubles qui sont utilisés pour des activités annexes non agricoles (par ex. restaurant, menuiserie, atelier), parce que ces immeubles ne font pas partie de l'actif immobilisé d'une exploitation agricole. Cette disposition ne

<sup>23</sup> RS 642.11

concerne pas les immeubles à usage mixte visés à l'art. 2, al. 2, let. d, LDFR, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole (voir ci-dessus).

L'*exploitation agricole* est définie sur la base de la LAgr. Les conditions à remplir pour qu'une exploitation soit reconnue comme une exploitation agricole sont fixées dans l'ordonnance du 7 décembre 1998 sur la terminologie agricole et la reconnaissance des formes d'exploitation<sup>24</sup> (OTerm; art. 6, 29a et 30 OTerm). Une exploitation agricole ne doit par conséquent pas obligatoirement remplir les exigences relatives à l'entreprise agricole citées à l'art. 7 LDFR. Les exploitations agricoles accessoires qui sont gérées par une unité de main-d'œuvre inférieure à l'unité standard sont donc aussi considérées comme des exploitations agricoles. De plus, une exploitation agricole qui comprend des forêts au sens de la loi sur les forêts est aussi considérée comme une exploitation agricole.

Est réputée *exploitation sylvicole* une entreprise sylvicole qui détient les droits de propriété relatifs à une aire forestière ou le pouvoir d'en disposer.<sup>25</sup> Aucune superficie minimale n'est requise pour qu'une exploitation soit considérée comme une exploitation sylvicole au sens du nouvel art. 18, al. 4, let. b, LIFD. Si une exploitation comprend, en plus de l'exploitation agricole ou sylvicole, d'autres exploitations s'y rapportant matériellement, elle sera définie en fonction de l'exploitation dont elle tire le revenu le plus important (par ex. une exploitation agricole qui pratique également le commerce de bétail ou une exploitation sylvicole à laquelle est annexée une scierie).

Le privilège s'étend aussi aux immeubles d'une exploitation agricole ou sylvicole affermée qui n'ont pas été transférés dans la fortune privée sur demande en vertu de l'art. 18a, al. 2, LIFD (nouvel art. 18, al. 4, let. c, LIFD). Si le report d'imposition pour cause d'affermage est admis pour des immeubles isolés (cf. circulaire n° 31 de l'Administration fédérale des contributions, du 22.12.2010<sup>26</sup>), l'imposition privilégiée est également applicable à ces immeubles. C'est par exemple le cas lorsqu'il s'agit d'un affermage par parcelles 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<sup>27</sup> et que l'exploitation du bailleur demeure.

*Art. 8, al. 1, 3<sup>e</sup> phrase, et 12, al. 1, LHID*

L'art. 8, al. 1, explicite les revenus imposables provenant d'une activité lucrative indépendante. En sont exclus les bénéfices tirés de la vente d'immeubles agricoles ou sylvicoles. Ceux-ci sont en effet soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, conformément à l'art. 12, al. 1.

Pour le reste, renvoi est fait aux commentaires de l'art. 18, al. 4, 2<sup>e</sup> phrase, LIFD.

<sup>24</sup> RS 910.9

<sup>25</sup> Office fédéral de la statistique, Haute école des sciences agronomiques, forestières et alimentaires, Economie forestière Suisse, 2012: Neueingrenzung des Begriffs «Forstbetrieb» als Basiseinheit für statistische Zwecke.

<sup>26</sup> www.estv.admin.ch > Impôt fédéral direct > Documentation > Circulaires.

<sup>27</sup> RS 221.213.2

### **3 Conséquences**

#### **3.1 Conséquences pour la Confédération**

##### **3.1.1 Conséquences financières**

Les conséquences financières sont difficiles à estimer étant donné que, sur la base des données fiscales disponibles, il n'est pas possible de dire à combien se montent les recettes supplémentaires en lien avec la modification de la pratique de 2011. Malgré le manque de données fiscales, les conséquences financières peuvent tout de même être estimées grâce à d'autres statistiques et à diverses hypothèses: d'après la statistique de la superficie de l'Office fédéral de la statistique (OFS), la surface utilisée pour l'exploitation agricole a diminué chaque année de 1713 ha en moyenne entre 2003 et 2013. Environ 80 % des surfaces ont été transformées en surfaces d'habitat. Le reste correspond à l'avancée de la forêt et des autres surfaces boisées. On suppose qu'environ 50 % de ces surfaces d'habitat ont été réalisées grâce au transfert d'immeubles agricoles détenus dans la fortune commerciale (l'autre partie a été affermée jusqu'à ce qu'elle change d'affectation de zone ou était détenue dans la fortune privée). Si on admet que le gain immobilier moyen se monte à 250 francs par m<sup>2</sup>, on obtient une diminution de l'assiette fiscale d'un peu plus de 1700 millions de francs par an par rapport au droit en vigueur. Pour l'impôt fédéral direct, il en résulte à moyen et long terme, avec un taux d'imposition de 11,5 %, un manque à gagner de près de 200 millions de francs.

La réintroduction de l'imposition privilégiée pour les bénéficiaires tirés des plus-values devrait entraîner, à moyen et long terme, une baisse des recettes de l'impôt fédéral direct de près de 200 millions de francs chaque année (part des cantons: environ 34 millions de francs). En cas de hausse des prix des terrains à bâtir, il faut s'attendre à des diminutions plus importantes des recettes à moyen et long terme.

Cette estimation ne tient cependant pas compte d'éventuels faits justifiant un report de l'imposition, tels que:

- Si une exploitation agricole prévoit l'acquisition d'un bien en remplacement, elle peut demander un report de l'imposition. Dans un tel cas, si l'impôt est différé, il n'est dû que lors de la vente du bien acquis en remplacement (charge fiscale latente).
- Lors du transfert d'un immeuble en zone à bâtir de la fortune commerciale à la fortune privée, l'imposition du bénéficiaire tiré de la plus-value peut, sur demande, être différée jusqu'à l'aliénation. Lors du transfert, seuls les amortissements récupérés sont imposés.

Les estimations des diminutions des recettes à moyen et long terme résultant de la modification prévue de la loi sont donc indicatives.

L'imposition, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral de 2011, des bénéficiaires tirés des plus-values en tant que revenu dans le cadre de l'impôt fédéral direct entraîne la perception de cotisations AVS sur ces bénéficiaires. Avec la réintroduction de l'imposition privilégiée dans le cadre de l'impôt fédéral direct, les pertes de cotisations AVS devraient également de monter à presque 200 millions de francs par année par rapport au potentiel à moyen et long terme du droit en vigueur.

Eu égard aux déficits structurels prévus par le plan financier, la stratégie d'assainissement décidée par le Conseil fédéral reste nécessaire. Cette stratégie consiste à réaliser les économies figurant dans le budget 2016 ainsi qu'à mettre en œuvre l'ensemble des mesures prévues dans le programme de stabilisation 2017-2019. En outre, le Conseil fédéral a encore signalé expressément le 17 février 2016 qu'il faut éviter, dans la mesure du possible, les charges supplémentaires qui vont de pair avec une baisse des recettes en cas d'acceptation du projet de loi. Par contre, la réintroduction de l'imposition privilégiée des bénéfices tirés des plus-values n'aurait aucune conséquence sur le plan financier de la Confédération, étant donné que les recettes supplémentaires liées au changement de pratique n'ont pas été prises en compte dans la planification en raison de deux motions du Parlement. Vu la situation financière tendue et le programme de stabilisation, le Conseil fédéral met toutefois en garde, d'une manière générale, contre des augmentations de dépenses pas absolument indispensables et un manque à gagner. Cette mise en garde est aussi valable dans ce cas.

### **3.1.2 Conséquences sur le personnel**

Le projet n'a aucune conséquence sur le personnel de la Confédération.

## **3.2 Conséquences pour les cantons**

### **3.2.1 Conséquences financières**

Pour ce qui est des répercussions financières sur les cantons, il faut faire la distinction entre les cantons ayant adopté un système d'imposition moniste et ceux ayant adopté un système d'imposition dualiste:

*Cantons ayant adopté un système moniste:* la modification de la législation n'engendre pas de changement du système fiscal pour les neuf cantons ayant adopté un système moniste d'imposition des gains immobiliers (BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TI, UR et ZH). Dans l'ensemble, il faut partir du principe que la modification législative n'aura pas de conséquences financières notables pour ces cantons.

*Cantons ayant adopté un système dualiste:* pour les cantons ayant adopté un système dualiste, il faut établir, dans un premier temps, si l'impôt sur les gains immobiliers est inférieur ou supérieur à l'impôt sur le revenu. Cette appréciation dépend principalement de la durée de possession de l'immeuble. En effet, dans le domaine de l'impôt sur les gains immobiliers, tous les cantons prévoient des réductions soit du montant de l'impôt, soit des gains immobiliers, lorsque la durée de possession de l'immeuble est longue. Les estimations ci-dessous se fondent sur une durée de possession moyenne de quinze ans et plus. Compte tenu de cette hypothèse, il est possible de tirer les conclusions suivantes, sur le plan qualitatif:

- Dans les cantons ayant adopté un système dualiste et combinant un taux d'imposition des gains immobiliers relativement élevé et un taux d'imposi-

tion du revenu comparativement bas (AI, AR, GR, LU, OW, SG et ZG), la modification législative devrait entraîner une augmentation des recettes.

- Dans les cantons de Fribourg, Glaris, Neuchâtel, Schaffhouse et Soleure, on devrait plutôt observer une baisse des recettes. Cependant, compte tenu des incertitudes quant à l'ampleur des privilèges fiscaux accordés actuellement dans le domaine de l'impôt fédéral direct, il se peut également que la modification législative se traduise par un résultat équilibré.
- Dans les autres cantons ayant adopté système dualiste (AG, GE, VD et VS), qui appliquent des taux d'imposition des gains immobiliers relativement bas en combinaison avec des taux d'imposition du revenu comparativement élevés pour des immeubles détenus depuis quinze ans et plus, il faut s'attendre à une nette baisse des recettes, dans la mesure où les cantons concernés n'augmentent pas l'impôt sur les gains immobiliers.

Dans certains cantons, l'impôt sur les gains immobiliers relève uniquement de la compétence des communes (par ex. ZG et ZH). Dans ces cantons, le produit de l'impôt doit être redistribué entre les communes et le canton.

En raison du manque de données à disposition et des différents cas de report de l'imposition, les augmentations ou les baisses des recettes qui découleront de la modification législative ne peuvent pas être estimées pour les cantons et les communes. L'Administration fédérale des contributions ne connaît notamment pas l'ampleur des gains immobiliers et les durées de possession effectives dans les différents cantons; ces deux facteurs influencent considérablement le montant des recettes fiscales. Les cotisations en faveur de l'AVS, de l'AI et de l'APG diminuent légèrement puisque le bénéfice tiré de la plus-value est exonéré dans le cadre de l'impôt fédéral direct. En conséquence, les déductions en faveur du premier pilier doivent être réduites dans le cadre de l'impôt cantonal sur le revenu. A l'échelon national, il devrait en résulter une baisse des recettes des impôts cantonaux et communaux, compte tenu des facteurs cités ci-dessus. Par ailleurs, sur la base de l'estimation de la diminution des recettes de l'impôt fédéral direct, la part des cantons à cet impôt devrait diminuer d'environ 34 millions de francs.

### **3.2.2 Conséquences sur le personnel**

Le projet n'a aucune conséquence sur le personnel des autorités fiscales cantonales.

### **3.3 Conséquences pour l'économie**

Le projet ne devrait pas avoir de répercussions sur l'offre de sols. Du fait d'une possible entrée en vigueur du projet législatif, il est toutefois possible qu'on assiste à une diminution passagère de l'offre, dans la mesure où de potentiels vendeurs peuvent décider d'attendre l'entrée en vigueur de la modification législative afin de bénéficier de l'imposition privilégiée. Le projet ne devrait pas avoir de conséquences sur le secteur agricole et sur le changement structurel.

Il faut constater que le système d'imposition appliqué avant 2011 était, économiquement parlant, inefficace. L'imposition privilégiée des immeubles agricoles avait engendré une imposition trop faible du sol. Dans le budget d'un Etat, une imposition trop faible du sol se traduit par une imposition plus élevée des facteurs travail et capital. Tandis que l'imposition du travail et du capital a des effets modérateurs sur l'occupation et sur les incitations à économiser et à investir, l'imposition du sol ne provoque pas de telles adaptations du comportement. Les impôts grevant le travail et le capital ont donc tendance à exercer une influence négative sur la croissance économique, ce qui n'est pas le cas des impôts sur le sol.

## **4 Rapports avec le programme de la législature**

Le projet n'a pas été annoncé dans le message du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019.<sup>28</sup> Bien que le Parlement ait transmis une motion au Conseil fédéral pour qu'il la mette en œuvre, ce dernier a décidé de soumettre un message à l'approbation du Parlement.

## **5 Aspects juridiques**

### **5.1 Constitutionnalité**

#### **5.1.1 Egalité de droit**

Pour ce qui est des impôts directs, l'art. 128 de la Constitution (Cst.)<sup>29</sup> attribue à la Confédération la compétence de percevoir un impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques.

Dans la LHID, la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux d'imposition et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas harmonisés (art. 129 Cst.). La question des revenus soumis à l'impôt sur le revenu constitue l'objet des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes, raison pour laquelle la Confédération est habilitée fixer les principes de l'harmonisation.

En droit fiscal, le principe constitutionnel de *l'égalité de droit* (art. 8 Cst.) se traduit par les principes de l'universalité de l'impôt, de l'égalité de traitement et de l'imposition d'après la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Le principe de l'égalité de droit doit également être respecté dans le cadre des travaux législatifs. Or, ce principe est violé dès qu'un projet contient des distinctions juridiques sans fondement raisonnable et pertinent.

<sup>28</sup> FF 2016 981

<sup>29</sup> RS 101

La modification proposée de la législation aboutirait à la réintroduction d'une inégalité de traitement sur le plan fiscal. Cette inégalité proviendrait du fait que le bénéfice tiré de la plus-value réalisée lors de la vente, par des entrepreneurs du secteur agricole ou sylvicole, de terrains à bâtir, d'immeubles qui ne sont pas soumis à la LDFR ou de biens-fonds de moins de 15 ares pour les vignes ou de moins de 25 ares pour les autres terrains ne devrait pas être soumis à l'impôt fédéral direct, tandis que, pour d'autres travailleurs indépendants, ce bénéfice devrait être imposé à titre de revenu.

Pour les cantons ayant adopté un système dualiste, les amortissements récupérés issus de la vente de terrains à bâtir sont soumis à l'impôt sur le revenu aussi bien pour les agriculteurs que pour les autres travailleurs indépendants. A la suite de la modification de la législation, les bénéficiaires tirés des plus-values seraient saisis au moyen de l'impôt sur les gains immobiliers pour les agriculteurs. Pour les autres travailleurs indépendants, cependant, ces bénéfices continueraient d'être imposés en tant que revenu. Etant donné que la charge fiscale en cas d'imposition selon l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas égale à celle qui découle de l'impôt sur le revenu, la modification de la législation entraînerait une inégalité de traitement sur le plan fiscal entre les agriculteurs et les autres travailleurs indépendants. Cette inégalité de traitement pourrait être en faveur ou en défaveur des autres travailleurs indépendants, selon que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les gains immobiliers est le plus élevé.

Dans les cantons ayant adopté un système moniste, les agriculteurs et les autres travailleurs indépendants sont imposés de la même manière lors de la vente de terrains à bâtir détenus dans la fortune commerciale. Les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu et les bénéfices provenant des plus-values sont saisis par l'impôt sur les gains immobiliers. La nouvelle réglementation n'engendre donc pas d'inégalité de traitement en matière d'imposition dans les cantons ayant adopté un système moniste.

Au niveau fédéral et dans les cantons ayant adopté un système dualiste, la réintroduction de la pratique d'imposition antérieure à 2011 entraînerait donc une nouvelle inégalité de traitement à l'égard des indépendants qui ne travaillent pas dans le domaine de l'agriculture. Le Conseil fédéral considère qu'aucune raison matérielle ne justifie cette inégalité de traitement.

### **5.1.2 Principe de l'imposition selon la capacité économique**

Le Conseil fédéral estime que le principe constitutionnel de l'*imposition selon la capacité économique* (art. 127, al. 2, Cst) sera violé. Conformément à ce principe, l'imposition doit se fonder sur les biens économiques à la disposition du contribuable et sur sa situation personnelle. Lors de la vente d'une parcelle de terrain à bâtir, le revenu augmente, ce qui provoque une hausse de la capacité économique du vendeur. Le revenu issu de la vente devrait donc, du point de vue de l'égalité de traitement, être imposé comme un revenu du travail ou du capital. Les privilèges fiscaux doivent également être considérés d'un œil critique en ce qui concerne l'égalité de traitement (vis-à-vis des autres travailleurs indépendants), parce qu'un

classement en zone à bâtir a généralement précédé le bénéfice immobilier de l'exploitation agricole. Or, le classement en zone à bâtir découle d'une décision purement politique de la collectivité. Le bénéfice immobilier constitue donc un *windfall gain* (c.-à-d. un bénéfice inattendu), que le vendeur a pu retirer sans accomplir de prestation.

## 5.2 Effets rétroactifs et effets anticipés

Durant la procédure parlementaire qui a précédé l'adoption de la motion devant être mise en œuvre et lors de la procédure de consultation, la question des potentiels effets rétroactifs et anticipés de la réglementation proposée a été soulevée. C'est la raison pour laquelle, le présent message examine ci-après si une réglementation prévoyant un effet rétroactif pour toutes les taxations qui ne sont pas encore entrées en force serait admissible.

La *rétroactivité proprement dite* des lois – qu'elle soit favorable ou défavorable au destinataire – n'est en principe pas admise.<sup>30</sup> Cela signifie qu'une nouvelle loi n'est pas applicable à des faits qui se sont produits et achevés avant son entrée en vigueur. L'interdiction de la rétroactivité découle de la notion de sécurité juridique qui provient, quant à elle, du principe d'Etat de droit (art. 5 Cst.). Le principe de l'égalité du droit et le principe de la bonne foi sont également liés à l'interdiction de la rétroactivité.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, la rétroactivité proprement dite est exceptionnellement admise si les conditions suivantes sont réunies de manière cumulative:

- a. La rétroactivité doit être expressément ordonnée ou clairement voulue par le texte légal en question.
- b. La rétroactivité doit être adaptée dans le temps. Les conditions particulières qui ont prévalu à la réglementation sont décisives. La prévisibilité de la modification de la loi joue notamment un rôle important.
- c. La rétroactivité doit être justifiée par des motifs valables. Les motifs fiscaux ne suffisent en principe pas, sauf si les finances publiques sont en péril.
- d. La rétroactivité ne doit pas engendrer des inégalités de traitement choquantes.
- e. La rétroactivité doit pouvoir être justifiée par des intérêts publics majeurs.
- f. La rétroactivité ne doit pas porter atteinte aux droits acquis.

Ces conditions s'appliquent que la rétroactivité déploie des effets favorables ou des effets défavorables.

Contrairement à la rétroactivité proprement dite, la rétroactivité *improprement dite* est admise, pour autant que la nouvelle loi ne porte pas atteinte aux droits acquis ou ne viole pas le principe de protection de la bonne foi. La rétroactivité improprement

<sup>30</sup> ATF 119 Ib 103, consid. 5.

dite signifie que la nouvelle loi est appliquée à des faits qui ont débuté lorsque l'ancienne loi était encore en vigueur, mais qui durent encore lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle loi (faits durables).

Il y a donc lieu d'examiner si une réglementation prévoyant un effet rétroactif pourrait être admise. Au vu des conditions précitées, le Conseil fédéral estime, comme le montrent les explications ci-dessous, qu'il convient de répondre par la négative à cette question.

La *rétroactivité proprement dite* pourrait certes être expressément ordonnée dans la loi, mais elle devrait aussi être adaptée dans le temps, même si dans le cas présent les effets déployés par la rétroactivité seraient favorables aux contribuables. L'arrêt du Tribunal fédéral qui a engendré une modification de la pratique fiscale a été rendu fin 2011. La présente modification de la législation pourrait être adoptée par les Chambres fédérales lors de la session d'été 2016, dans la mesure où le calendrier suivi est extrêmement serré et approuvé par le Parlement. En accordant aux pouvoirs législatifs cantonaux une période très brève pour la mise en œuvre de la modification, celle-ci pourrait entrer en vigueur, au plus tôt, le 1<sup>er</sup> janvier 2017, autrement dit près de cinq ans après la décision du Tribunal fédéral. Or, une durée de cinq ans ne remplirait pas le critère temporel.<sup>31</sup>

Par ailleurs, il y aurait également lieu de se demander si la rétroactivité se fonderait sur des motifs valables, car les agriculteurs retirent en général un profit non-négligeable de la vente de terrains à bâtir détenus dans la fortune commerciale de l'exploitation agricole. Les intérêts qui dominent dans la question de l'imposition privilégiée seraient donc d'ordre privé. Il n'existerait pas d'intérêts publics majeurs permettant de justifier une éventuelle rétroactivité. L'imposition privilégiée donnerait lieu à une inégalité de traitement entre les agriculteurs et les autres travailleurs indépendants. La rétroactivité ne porterait toutefois pas atteinte aux droits acquis.

Il découle de tout cela que toutes les conditions requises pour la mise en œuvre de la rétroactivité proprement dite ne sont pas remplies de manière cumulative. En conséquence, elle n'est pas admise, quand bien même, dans le cas présent, elle serait favorable aux contribuables.

Le projet ne concerne pas des faits durables. Les conditions nécessaires à une mise en œuvre de la *rétroactivité improprement dite* ne sont donc pas remplies. Des cas d'application de la rétroactivité improprement dite peuvent se produire, dans certaines circonstances, en cas de report de l'imposition. Si les conséquences fiscales sont reportées en raison, par exemple, d'un affermage, ces conséquences seront régies, au moment de la vente de l'immeuble de remplacement, par la (nouvelle) loi en vigueur au moment de la vente. L'applicabilité du droit en vigueur découle du principe de la légalité (art. 5, al. 1, Cst.). Une réglementation légale explicite n'est pas nécessaire.

<sup>31</sup> Müller Georg, Expertise concernant l'initiative populaire sur la réforme de la fiscalité successorale et interdiction de la rétroactivité, ch. 5.2.1.

### **5.3                   Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse**

Les obligations internationales de la Suisse ne sont pas touchées par l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles.

### **5.4                   Forme de l'acte à adopter**

La situation initiale à l'origine de la présente modification de la législation est l'interprétation d'une notion juridique de la part du Tribunal fédéral. Les autorités chargées d'appliquer le droit et les juridictions (inférieures) sont tenues de respecter la jurisprudence du Tribunal fédéral. Dans le cas présent, la situation juridique ne peut être modifiée qu'en modifiant les lois correspondantes. Les exigences de l'auteur de la motion ne peuvent par conséquent pas être mises en œuvre en modifiant le droit d'un échelon inférieur (ordonnance) ou simplement en modifiant une ordonnance administrative contraignante pour les autorités (notamment une circulaire, une notice ou une directive).

## Systèmes d'imposition des gains immobiliers en Suisse

L'impôt sur les gains immobiliers est un impôt sur le bénéfice, c'est-à-dire sur la plus-value, réalisé sur des immeubles. Les gains immobiliers sont imposés soit avec les autres revenus dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soit en tant que tels dans le cadre de l'impôt sur les gains immobiliers. Le gain immobilier imposable résulte de la différence entre le produit de la vente et les frais d'investissement (le prix d'acquisition et les dépenses qui augmentent la valeur du bien) auxquels sont soustraites les déductions prévues par la loi (les frais d'acquisition du revenu tels que les droits de mutation et les frais d'intermédiaire ordinaires).

Droit en vigueur	
<b>Confédération</b>	
Immeuble détenu dans la fortune privée	Exonéré d'impôt
Immeuble détenu dans la fortune commerciale	Imposition du bénéfice provenant de la plus-value ainsi que des amortissements récupérés en tant que revenu
Immeubles agricoles et sylvicoles (personnes physiques exerçant une activité indépendante)	Imposition des amortissements récupérés en tant que revenu ou bénéfice La plus-value n'est pas imposée (art. 18, al. 4, LIFD)
<b>Cantons ayant adopté un système moniste</b>	
Immeuble détenu dans la fortune privée	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value
Immeuble détenu dans la fortune commerciale (s'applique aussi aux immeubles agricoles et sylvicoles)	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value Imposition des amortissements récupérés en tant que revenu
<b>Cantons ayant adopté un système dualiste</b>	
Immeuble détenu dans la fortune privée	Impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value
Immeuble détenu dans la fortune commerciale	Imposition de la plus-value et des amortissements récupérés en tant que revenu
Immeubles agricoles et sylvicoles appartenant à des personnes physiques	Imposition des amortissements récupérés au moyen de l'impôt sur le revenu et de la plus-value au moyen de l'impôt sur les gains immobiliers