

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)

Circulaire du Comité du 15 juin 1995

1. Introduction / Enoncé du problème

Le groupe des experts agricoles (Sous-commission de l'agriculture) a interrogé la Commission d'harmonisation fiscale (COHA) à propos de la remise de domaine agricole à une valeur de rendement différant de la valeur comptable. La COHA a examiné cette question, puisqu'elle est en rapport avec l'obligation pour les exploitants du sol d'établir des relevés et des états, ainsi que le prescrivent la LHID et la LIFD. Elle a alors pris à l'unanimité la position exposée dans cette circulaire. Le Comité a approuvé les propositions de la COHA dans sa séance du 15 juin 1995. Comme cette question, d'une importance certaine, doit trouver la même solution dans tous les cantons, il leur recommande d'appliquer uniformément la circulaire. Cette dernière reflète également la position juridique de l'Administration fédérale des contributions.

2. Principe de droit fédéral

La loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR) du 4 octobre 1991 (RS 211.412.11), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1994, contient entre autres les dispositions suivantes:

Section 2: Droit de préemption des parents

Art. 42 Objet et rang

¹ En cas d'aliénation d'une entreprise agricole, les parents de l'aliénateur mentionnés ci-après ont, dans l'ordre, un droit de préemption sur celle-ci lorsqu'ils entendent l'exploiter eux-mêmes et en paraissent capables:

1. chaque descendant;
2. chacun des frères et soeurs et leurs enfants, lorsque l'aliénateur a acquis l'entreprise en totalité ou en majeure partie de ses père et mère ou dans leur succession depuis moins de 25 ans.

²

³ Le droit de préemption ne peut pas être invoqué par celui contre qui l'aliénateur fait valoir des raisons justifiant une exhérédation.

Art. 44 Prix de reprise

Les titulaires peuvent invoquer le droit de préemption sur une entreprise agricole à la valeur de rendement...

Cf. art. 7 LDFR (voir également sous ch. 7) et art. 10 LDFR pour les notions d' "entreprise agricole" et de "valeur de rendement".

3. Réglementation de la LDFR

3.1. Restrictions à la libre aliénation

Il découle des dispositions légales que la libre aliénation d'une entreprise agricole à la valeur vénale n'est possible que lorsque les parents titulaires d'un droit de préemption renoncent à faire valoir leur droit (art. 42 LDFR).

3.2 Relation avec la valeur de rendement

3.2.1 Lors de l'exercice du droit de préemption

En cas d'exercice du droit de préemption, le prix de transfert ne doit en principe pas excéder la valeur de rendement (art. 44 LDFR; cf. art. 10 LDFR pour la notion de valeur de rendement). Il en découle que les parents titulaires d'un droit de préemption, en priorité les descendants, peuvent légalement requérir l'attribution de l'entreprise agricole à la valeur de rendement au plus tard lors de la survenance du cas de préemption.

3.2.2 Lors du partage successoral

La LDFR détermine également les conditions permettant de requérir dans le partage successoral l'attribution d'une entreprise agricole à la valeur de rendement (art. 11 LDFR). Toutes ces dispositions se trouvaient auparavant dans le Code civil (droit des successions).

3.3 Augmentation appropriée du prix de reprise

3.3.1 Lors de l'exercice du droit de préemption

Il faut en outre mentionner que l'aliénateur peut demander à la personne faisant valoir son droit de préemption, une augmentation appropriée du prix de reprise si des circonstances spéciales le justifient (art. 52 al. 1 LDFR). Sont notamment des circonstances spéciales, un prix d'achat élevé de l'entreprise ou des investissements importants que l'aliénateur a effectués dans les dix années qui ont précédé l'aliénation. Le prix de reprise est dans tous les cas au moins égal au montant des dettes hypothécaires (art. 52 al. 2 et 3 LDFR).

3.3.2 Lors du partage successoral

Lorsqu'à l'occasion d'un partage successoral un héritier peut requérir l'attribution de l'entreprise agricole à la valeur de rendement, les cohéritiers peuvent également demander une augmentation appropriée de la valeur d'imputation si des circonstances spéciales le justifient; ces dernières consistent à nouveau en un prix d'achat élevé de l'entreprise ou des investissements importants effectués dans les dix dernières années notamment (art. 18 LDFR).

4. Non-perception de l'impôt sur les donations en présence d'un droit à l'attribution d'une entreprise agricole à la valeur de rendement

Tant que la LDFR accorde un droit à l'attribution d'une entreprise agricole à la valeur de rendement, il n'y a **pas** lieu, à première vue, de considérer que la différence (au moment du transfert) entre la valeur vénale et la valeur de rendement, inférieure à la première, doit être frappée de l'impôt cantonal sur les donations. En effet, pour qu'une telle donation soit imposable, elle doit procéder d'une **intention de donner** de l'aliénateur (ATF 118 la 497); or, le droit à

l'attribution de l'entreprise agricole à la valeur de rendement instauré par la LDFR ne laisse aucune place à pareille intention.

5. Droit au gain et droit à une part de gain

5.1 Droit de l'aliénateur au gain

Il faut encore mentionner que la LDFR accorde à l'aliénateur à l'encontre duquel le droit de préemption a été exercé un droit au gain obtenu lors de l'aliénation subséquente de l'entreprise agricole acquise à la valeur de rendement (art. 53 al. 1 LDFR).

5.2 Droits légaux des cohéritiers à une part du gain

De même, tout cohéritier a un droit légal à une part de gain en cas d'aliénation d'une entreprise agricole attribuée à la valeur de rendement lors du partage successoral (art. 28 et ss LDFR).

5.3 Imposition des droits à une part de gain

Le traitement sous l'angle de l'impôt sur les donations et successions du droit à une part de gain ou de l'éventuelle renonciation à ce droit dépend de l'aménagement du **droit fiscal cantonal**.

On peut par exemple se rapporter à la loi zurichoise sur les droits de successions et de donations du 28 septembre 1986 (LSD - ZH). Selon l'art. 15 LSD - ZH, les immeubles sylvicoles et agricoles sont toujours évalués à leur valeur de rendement. Si, dans les 20 ans qui suivent l'attribution à cette valeur, ces immeubles sont en tout ou partie aliénés ou que les conditions pour une évaluation privilégiée disparaissent, un complément d'impôt sera calculé sur la valeur vénale estimée lors de la précédente attribution, mais au maximum jusqu'à concurrence du gain obtenu (art. 17 al. 1 LSD -ZH). Est contribuable en l'espèce, l'aliénateur ou le propriétaire de l'immeuble (art. 17 al. 2 LSD - ZH), et ceci indépendamment de l'existence de droits à une part de gain. Avant que les parts aux gains soient déterminées, le contribuable peut toutefois déduire du gain brut les impôts qu'il a payés.

6. Signification de la valeur vénale

Le droit à l'attribution de l'entreprise agricole à la valeur de rendement n'a pas pour conséquence la disparition d'une valeur vénale différant de la valeur de rendement; sous réserve de l'accord des parents titulaires du droit de préemption, une aliénation à la valeur vénale est tout à fait possible. La LDFR, ou plutôt le droit de préemption légal des parents, a pour unique but de "geler" la valeur vénale et non d'assimiler la valeur vénale à la valeur de rendement. Les restrictions contenues dans la LDFR à l'obtention d'un gain approprié lors de l'aliénation d'une entreprise agricole ne valent qu'entre le propriétaire et certaines personnes qui lui sont apparentées; dans les autres cas, le marché des immeubles agricoles est également régi par la loi de l'offre et de la demande.

Même lors de l'application de la LDFR, et malgré toutes les restrictions que cette loi contient (voir en particulier les art. 66 et 68 LDFR), il faut toujours distinguer la valeur de rendement de la valeur vénale (valeur du marché).

7. Traitement des réserves latentes sous l'angle de l'impôt sur le revenu

La LDFR comprend en substance sous la notion **d'entreprise agricole** *"l'unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles qui sert de base à la production agricole et qui exige au moins la moitié des forces de travail d'une famille paysanne"* (art. 7, alinéa 1 LDFR). Dans les considérations suivantes qui traitent des **conséquences sous l'angle de l'impôt sur le revenu du transfert d'une exploitation agricole à la valeur de rendement**, on part de l'idée qu'une **entreprise agricole dans son entier** est cédée avec les actifs et passifs, bétail et biens meubles servant à l'exploitation inclus.

A vrai dire, les considérations suivantes peuvent être **transposées** aux cas dans lesquels l'entreprise agricole au sens de la LDFR en exploitation directe est seule transférée. Car, on peut envisager qu'une entreprise agricole au sens de la LDFR, même sans bétail, ni biens meubles

servant à l'exploitation, représente une entreprise conformément aux dispositions légales de l'impôt sur le revenu.

Les deux états de faits suivants doivent être distingués :

7.1 Etat de faits n° 1: Le prix de reprise de la totalité d'une entreprise agricole est inférieur aux fonds propres résultant du bilan fiscal.

Hypothèse: Des réserves latentes existent. Le prix de reprise de la totalité de l'entreprise agricole avec les actifs et passifs est inférieur aux fonds propres résultant du bilan fiscal, c'est-à-dire aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu. L'exploitation agricole inclut l'entreprise agricole au sens de la LDFR qui a été estimée à la **valeur de rendement** pour la fixation du prix de reprise.

Considération à propos de l'impôt sur le revenu :

A l'occasion d'une telle cession, aucune réserve latente n'est réalisée.

Une entreprise commerciale est cédée dans son entier. Les réserves latentes restent liées à l'exploitation.

Tant que la différence entre le prix de reprise et les fonds propres au bilan fiscal, supérieurs au premier, est la conséquence de l'estimation de l'entreprise agricole à sa valeur de rendement pour la détermination du prix de reprise, aucune perte ne peut être invoquée par l'aliénateur ou les cohéritiers lors d'un partage successoral; car, malgré un transfert à la valeur de rendement - rendu obligatoire par la LDFR - une valeur vénale plus élevée, certes "gelée", subsiste généralement comme auparavant (cf. ch. 6).

L'acquéreur peut continuer l'exploitation de l'entreprise agricole reprise sur la base des valeurs déterminantes, au moment du transfert, pour l'impôt sur le revenu.

Du moment que les autres actifs comme le bétail et les biens meubles servant à l'exploitation sont retenus, lors de la détermination du prix de reprise, pour une valeur plus élevée que celle ressortant du bilan, l'aliénateur, ou les cohéritiers lors d'un partage successoral, peuvent se voir

accorder en compensation de cette plus-value un amortissement extraordinaire sur l' "entreprise agricole", à moins que les autres actifs restent simplement à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

7.2 Etat de faits n° 2: Le prix de reprise de la totalité d'une entreprise agricole est supérieur aux fonds propres résultant du bilan fiscal.

Hypothèse: Des réserves latentes existent. Le prix de reprise de la totalité de l'entreprise agricole avec les actifs et passifs est supérieur aux fonds propres résultant du bilan fiscal, c'est-à-dire aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu. L'exploitation agricole inclut l'entreprise agricole au sens de la LDFR qui a été estimée à la **valeur de rendement** pour la fixation du prix de reprise.

Considération à propos de l'impôt sur le revenu:

La différence entre les fonds propres et le prix de reprise supérieur aux premiers implique une réalisation de réserves latentes en faveur de l'aliénateur, ou des cohéritiers lors d'un partage successoral (dans la même proportion que leur part successorale), ce qui a pour conséquence l'imposition d'un gain de liquidation de même montant.

L'acquéreur a le droit, dans son bilan fiscal, de procéder à une réévaluation des valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu dans la mesure correspondant à la réalisation des réserves latentes par l'aliénateur et, le cas échéant, les cohéritiers.

Au surplus, on peut se référer également aux explications données sous ch. 7.1.

8. Conclusions

On peut conclure de ce qui précède que les **règles générales de droit fiscal commercial pour une activité indépendante** s'appliquent, malgré les limites de la LDFR déjà mentionnées, à une exploitation agricole, et ce en principe aussi à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Il en va par ailleurs de même pour les gains résultant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles. Ils sont soumis à **l'impôt sur les gains immobiliers** (art. 8 al. 1 et art. 12 alinéa 1 LHID), pour autant que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement, sous réserve d'un report d'imposition (cf. en particulier l'art. 12 alinéa 3 lit. d LHED).