
Analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (2C_11/2011) – imposition d'immeubles à usage agricole dans une zone à bâtir

29 novembre 2012

Table des matières

Table des matières	2
1. Situation	3
2. Conséquence de l'arrêt du Tribunal fédéral	4
3. Condensé	7

1. Situation

En 2004, les époux X. ont remis leur entreprise agricole à A. à leur fils B avec effet rétroactif au 31 janvier 2003, ont vendu un immeuble à C. à leur fils D et transféré un terrain à bâtir non construit à A. de leur fortune commerciale à leur fortune privée. En mai 2008, la commission fiscale de A. a fixé le revenu imposable des époux X. pour l'année fiscale 2003 à 443 000 fr. et lui a ajouté un gain en capital de 387 000 fr. en raison de la cessation de leur activité lucrative indépendante. Le Tribunal administratif a confirmé cette taxation dans un arrêt du 1^{er} novembre 2010. En janvier 2011, les époux X. ont déposé un recours de droit public devant le Tribunal fédéral et demandé l'annulation de la décision de l'instance inférieure.

Dans son arrêt, le Tribunal fédéral s'est penché principalement sur la question de savoir comment il faut apprécier le transfert effectué par les recourants d'un terrain à bâtir de leur fortune commerciale à leur fortune privée pour l'impôt cantonal sur le revenu.

D'après la loi fiscale argovienne (StG-AG) (système dualiste), les bénéfices réalisés lors de la vente d'immeubles commerciaux (ou de leur transfert à la fortune privée) sont soumis à l'impôt sur le bénéfice ou à l'impôt sur le revenu. Ces bénéfices ne sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers que s'ils ne sont pas soumis aux impôts précités. D'après le § 27, al. 4, StG-AG, les bénéfices sur les «immeubles agricoles ou sylvicoles» ne sont imputés au revenu de l'activité lucrative indépendante que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement; dans la mesure où ils sont supérieurs à ces dépenses, ils sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Dans son arrêt du 2 décembre 2011, le Tribunal fédéral constate que ces dispositions sont en accord avec les art. 8, al. 1 et 12, al. 1, LHID et 18, al. 1, LIFD. En vertu de ces dispositions, les bénéfices réalisés sur l'aliénation «d'immeubles agricoles ou sylvicoles» occupent une position particulière.

La notion «d'immeuble agricole ou sylvicole» n'est toutefois pas définie ni précisée dans ces dispositions. Pour déterminer cette notion selon le Tribunal fédéral, il faut plutôt se fonder sur la loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR ; RS 211.412.11), la loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LAT ; RS 700) et la loi fédérale sur l'agriculture (LAg ; RS 910.1). Ces lois ont notamment pour but commun de préserver la propriété des terres agricoles, qui constituent un facteur de production économique important, dans l'intérêt des entreprises agricoles. C'est pourquoi la notion du droit fiscal doit être concrétisée en accord avec la protection et les restrictions à l'aliénation instituées par ces lois.

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

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

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

D'après le § 51, al. 2, StG-AG, les immeubles utilisés à des fins agricoles sont imposés à leur valeur de rendement s'ils se trouvent en dehors d'une zone à bâtir ou font partie de la fortune commerciale agricole du propriétaire ou de son conjoint. D'après le Tribunal fédéral, il en découle a contrario que l'imposition des immeubles utilisés à des fins agricoles qui se trouvent dans une zone à bâtir et ne font pas partie d'une entreprise agricole doit se fonder sur leur valeur vénale.

L'imposition à la valeur vénale est justifiée dans un cas comme celui-ci, lorsqu'il s'agit principalement d'immeubles qui n'entrent pas dans le champ de la protection de la LDFR. Enfin, le Tribunal fédéral constate que l'estimation de ces immeubles à leur valeur vénale est compatible avec l'art. 14, al. 2, LHID.

2. Conséquence de l'arrêt du Tribunal fédéral

On peut tirer les conclusions suivantes de cet arrêt:

- L'imposition privilégiée d'un immeuble non construit entièrement situé dans une zone à bâtir est exclue d'emblée sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole. Le bénéfice d'aliénation est soumis en totalité à l'impôt sur le revenu, tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct. Les impôts cantonaux et communaux des cantons à système moniste ne sont pas concernés par la nouvelle jurisprudence.
- Un immeuble comprenant des bâtiments et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, entre dans le champ de la protection du droit foncier rural (cf. art. 2, al. 2, let. a, LDFR) et répond à la notion d'immeuble agricole ou sylvicole si en outre les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies:
 - il est utilisé à des fins agricoles, et
 - il fait partie d'une entreprise agricole au sens de l'art. 5, let. a LDFR et de l'art. 7 LDFR.
- Selon l'arrêt du Tribunal fédéral la valeur fiscale d'une parcelle dans la zone à bâtir, avec usage agricole, mais non affectée à une entreprise agricole doit tenir compte de la valeur vénale. Les autres cas sont à traiter selon l'art. 14, al. 2 LHID.

Schéma:

Exemple 1: Classement il y a plusieurs années

	Fr./m ²		Canton dualiste
Prix de vente du terrain à bâtir	307,50	T.	Impôt sur le revenu ATF 2C_11/ 2011 du 02.12.2011 307 fr.
Valeur vénale du terrain à bâtir au moment du classement (par ex. en 2002)	207,50	b à t i r	
Valeur vénale LDFR avant classement	7,50	A gr	
Prix d'achat	-,50		

Exemple 2: Classement récent, taxation en cours

	Fr./m ²		Canton dualiste
Prix de vente du terrain à bâtir	307,50	T. à b â t i r	Impôt sur le revenu ATF 2C_11/ 2011 du 02.12.2011 300 fr.
Valeur vénale du terrain au moment du classement (par ex. en 2012)	207,50		
Valeur vénale LDFR avant le classement	7,50*	A G R	Impôt sur les gains immobiliers 7 fr.**
Prix d'achat	-,50		

* prix licite selon l'art. 66 al. 1 LDFR. Ce prix représente la valeur vénale maximale agricole. Jusqu'à ce prix, il s'agit d'un immeuble agricole. L'immeuble sort du régime de la LDFR au moment du classement. La plus-value résultant de ce classement est soumise à l'impôt cantonal sur le revenu (voir ATF 2C _11/2011 ch 2.4).

** Réalisation en raison de la systématique fiscale au moment du classement (uniquement à la demande du contribuable au moment du classement)

3. Condensé

L'analyse relative à l'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 concernant l'impôt direct des cantons à système dualiste peut être résumée comme suit:

- 3.1 L'imposition privilégiée d'un immeuble non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir est exclue d'emblée sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole. Le bénéfice d'aliénation est soumis à l'impôt sur le revenu.
- 3.2 Un immeuble comprenant des bâtiments et des installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, entre dans le champ de la protection du droit foncier rural (cf. art. 2, al. 2, let. a, LDFR) et répond donc à la notion «d'immeuble agricole ou sylvicole», si en outre les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies:
 - a. il est utilisé à des fins agricoles, et
 - b. il fait partie d'une entreprise agricole selon l'art. 5, let. a LDFR et l'art. 7 LDFR.

Note

L'administration fédérale des contributions adoptera une circulaire pour application de l'arrêt concernant l'impôt fédéral direct.