ATF 138 II 32[1]
Analyse et options envisageables

1 Objectif de la norme spéciale

La disposition légale visait l'égalité entre les familles paysannes et les propriétaires fonciers privés

Avant 1993, les agriculteurs n'étaient pas obligés de tenir de comptabilité, aussi la question des gains en capital sous le régime de l'ACF concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) ne se posait-elle pas. La norme spéciale dans les art. 8 et 12 LHID[2], ainsi que l'art. 18, al. 4 LIFD[3] en est une conséquence et était devenue nécessaire avec l'introduction de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) [4]. Les dispositions ont encore fait l'objet de commentaires dans ce sens[5] lors de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises.
Suite à l'introduction de la méthode de la prépondérance[6], l'ensemble de l'exploitation agricole a été considéré comme fortune commerciale. Avant l'introduction de la LIFD, les agriculteurs étaient soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, comme les particuliers. Il n'était pas obligatoire de tenir une comptabilité. Cela mis à part, le fait que les agriculteurs n'aient pas la même liberté de choix que les autres indépendants pour décider de déclarer une propriété dans la fortune commerciale ou privée constitue une inégalité de traitement. En effet, ils sont tenus de déclarer les propriétés sans installations nécessaires à l'exploitation comme faisant partie de leur fortune privée (pas d'utilisation à des fins d'exploitation, immeuble servant au placement de capitaux).

1.1 Différents système fiscaux

Les cantons peuvent étendre la division de l'imposition prévue comme une norme spéciale pour les immeubles agricoles et sylvicoles (différence valeur comptable - dépenses d'investissement : impôt sur le revenu ; gains en capital qui en découlent : impôt sur les gains immobiliers) pour l'impôt cantonal à tous les immeubles de la fortune commerciale (système fiscal dit moniste, art. 12, al. 4 LHID).

système fiscal moniste (ZH, BE, SZ, NW, BS, BL, TI, GE, JU)

Qu'il s'agisse de la fortune commerciale ou privée : le bénéfice qui dépasse les dépenses d'investissement est soumis uniquement à l'impôt sur les gains immobiliers.

[1] Ex. TF 2C_11/2011 du 2 décembre 2011

[2] Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990 (RS 642.14)

[3] Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990 (RS 642.11)

[4] Message du 28 mai 1983 relatif à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, ainsi qu'à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, FF 1983 III 1 ;
Citation p. 170 : « *Les gains immobiliers réalisés dans le cadre d'exploitations agricoles et sylvicoles (5e al.) occupent une place à part. Ils ne sont soumis à l'impôt fédéral direct qu'à concurrence des amortissements qui pourraient être récupérés lors de l'aliénation. Présentement, ils sont exonérés d'impôt (art. 21, 1er al., let. d et f, AIFD).* »

[5] Message sur la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II) du 22 juin 2005, FF 2005, p.4561, ch. 4.5.3.

[6] Voir circulaire n°3 del'AFC du 25 novembre 1992 et circulaire n°2 du 12 novembre 1992

système fiscal dualiste (Confédération, LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS et NE)

La fortune commerciale et la fortune privée sont imposées de façon différente (duale). Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles de la fortune privée sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers.
Les bénéfices provenant de la fortune commerciale sont quant à eux soumis à l'impôt sur le revenu (voir Confédération).

Représentation schématique

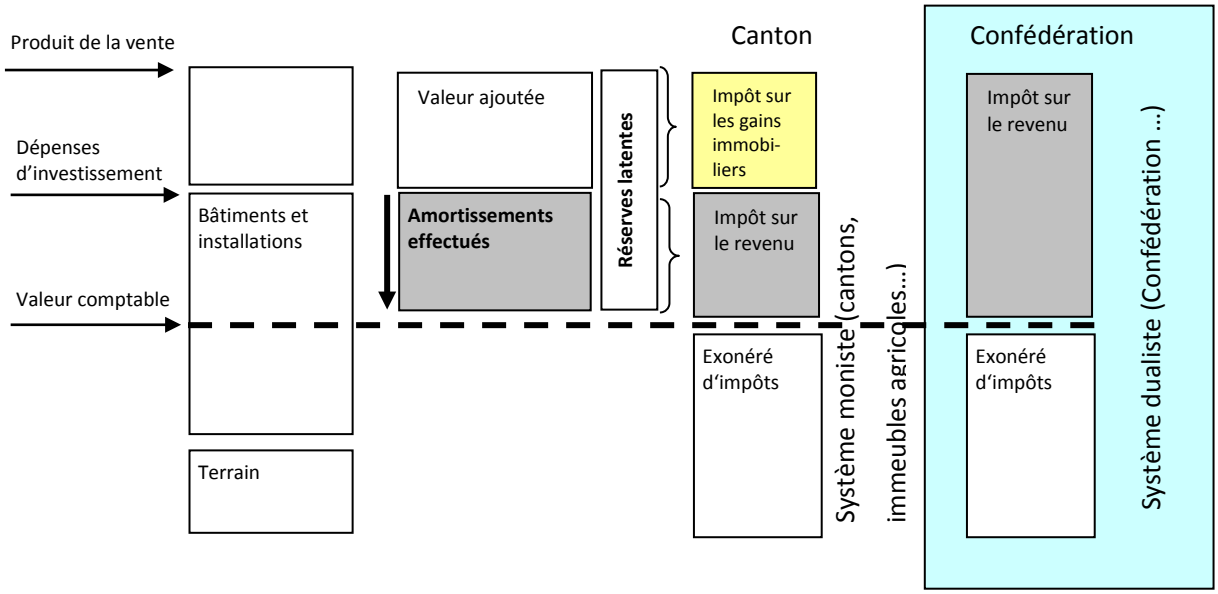


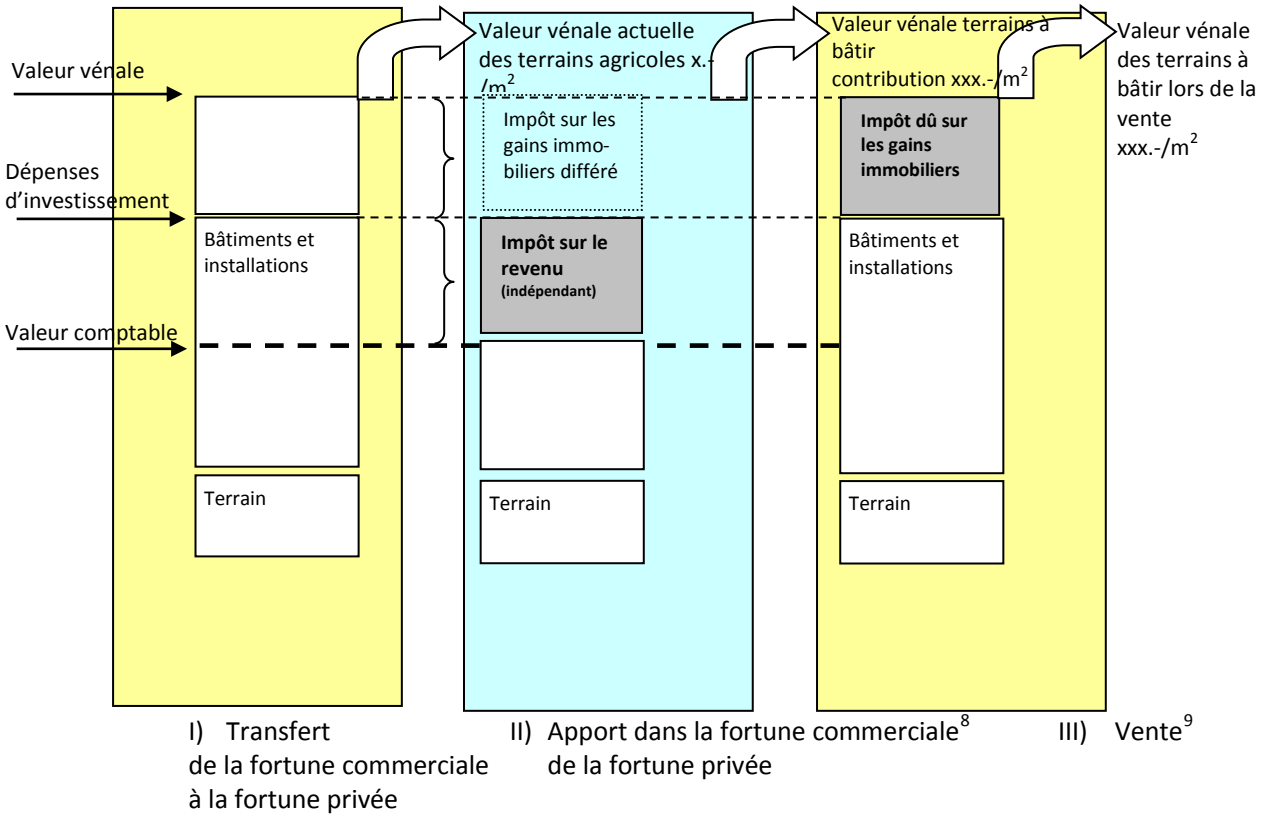
Figure 1 : système moniste pour les cantons, système dualiste pour la Confédération

2 Le changement de système de l'activité agricole à l'activité non agricole *devrait* être pris en compte !

De la fortune commerciale agricole à un « autre type » de fortune commerciale

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_708/2010 du 28 janvier 2011 conclut que lors du transfert de la fortune commerciale agricole[7] dans la fortune commerciale d'un professionnel de l'immobilier, l'immeuble passe pour une « seconde logique » dans la fortune privée. Le Tribunal fédéral s'appuie uniquement sur un changement de système, qui doit impérativement être pris en compte dans le système dualiste de l'imposition des gains immobiliers (E 2.6).

Comme dans le cas en question il s'agit aussi de terrains à bâtir, l'imposition devrait logiquement suivre le schéma suivant :



[7] De manière significative, les immeubles se trouvaient déjà dans la zone à bâtir. La création de la Sarl et l'apport des immeubles ont été utilisés pour éviter, en tant que professionnel de l'immobilier, l'assujettissement des bénéfices à l'impôt sur le revenu.

[8] Apport des immeubles dans la fortune commerciale d'une personne morale ou dans la fortune commerciale d'un professionnel de l'immobilier indépendant (entreprise individuelle). Cette étape intermédiaire est laissée de côté en cas de vente directe à un tiers.

[9] Si un immeuble a été apporté à une personne morale lors d'une vente ultérieure (transaction immobilière), le bénéfice supplémentaire réalisé est soumis à l'impôt sur le bénéfice. Pour les personnes physiques (entreprise individuelle de professionnel en immobilier), il est par contre soumis à l'impôt sur le revenu.

Lors d'une vente directe de la fortune privée de la personne physique, le bénéfice et le produit de la vente sont soumis seulement à l'impôt sur les gains immobilier.

Figure 2 : Transfert des terrains à bâtir dans la fortune privée grâce au « step-up » (changement de système)

Cette conclusion se dégage aussi en partant désormais du principe que les immeubles en zone à bâtir ne sont plus des immeubles agricoles. Au moment de l'intégration en zone des terrains agricoles, ceux-ci devraient être transférés dans la fortune privée à leur valeur vénale (p. ex. CHF 7.-/m^2). En effet, leur utilisation primaire n'est plus liée à l'exploitation agricole, mais pourrait être considérée comme un placement de capitaux privé. Au moment du transfert de ces immeubles dans la fortune privée, ceux n'ayant pas été construits ne sont en général pas imposés, car le terrain n'a jamais été amorti (valeur comptable = dépenses d'investissement). L'impôt sur les gains immobiliers est différé jusqu'à l'aliénation effective. Le prix à l'époque de l'achat (en général la valeur de rendement agricole) constitue la dépense d'investissement pour l'impôt sur les gains immobiliers. A l'avenir, la valeur vénale devrait cependant être déclarée comme valeur fiscale pour l'imposition.

3 Cas problématiques

3.1 Une situation inchangée

Nous commencerons par des cas ne posant pas problème, à savoir ceux qui restent soumis au champ d'application de la LDFR. Il s'agit en premier lieu des immeubles agricoles, mais aussi des bâtiments d'exploitation agricole, ainsi que de tous les immeubles faisant partie d'une entreprise agricole et qui ne peuvent en être séparés en vertu de l'interdiction du partage matériel. **Ne posent ainsi pas problème :**

- les immeubles soumis à la LDFR et ne sont ainsi pas concernés par la nouvelle pratique :
  - les immeubles agricoles situés en dehors d'une zone à bâtir (art. 2, al. 1 LDFR)
  - les immeubles et parties d'immeubles *comprenant des bâtiments* et installations *agricoles*, y compris une aire environnante appropriée[10], qui sont situés dans une zone à bâtir et font partie d'une *entreprise* agricole (art. 2, al. 2, let. a LDFR) ; [11]
  - les forêts qui font partie d'une *entreprise* agricole (art. 2, al. 2, let. b LDFR) ;
  - Les immeubles situés en partie dans une zone à bâtir, tant qu'ils *ne sont pas partagés conformément aux zones d'affectation* (art. 2, al. 2, let. c LDFR) ;
  - les immeubles à *usage mixte*, qui ne sont pas partagés en une partie agricole et une partie non agricole (art. 2, al. 2, let. d LDFR).
- Les immeubles sylvicoles qui ne font pas partie d'une entreprise agricole, car la LHID mentionne explicitement les immeubles sylvicoles (art. 8, al. 1 LHID, art. 12, al. 1 LHID) [12].

[10] Christina Schmid-Tschirren / Christoph Bandli, dans : Das bäuerliche Bodenrecht, Kommentar, Brugg 2011; art. 2 n°23

[11] ATF 138 II 32 (TF 2C_11/2011) du 02 décembre 2011, E 2.2.2 avec renvoi à l'arrêt du TF 2C_539/2010 qui détermine que l'on s'appuie sur la seule qualification en vertu de la loi sur l'aménagement du territoire est erronée. Pour déterminer si un immeuble situé dans la zone à bâtir est un immeuble agricole au sens de l'art. 2, al. 2, let. a LDFR, trois conditions doivent être réunies : a) l'immeuble comprend des bâtiments nécessaires à l'exploitation, b) l'immeuble (les bâtiments) doit avoir une utilisation agricole et c) l'immeuble dont il est question doit appartenir à une entreprise agricole.

[12] Attention : certains cantons (dont l'Argovie) interprètent l'ATF 138 II 32 de telle façon que tous les immeubles sylvicoles ne faisant pas partie d'une entreprise agricole ne relèvent pas de la disposition spéciale de l'art. 8, al. 1 LHID.

3.2 Cas problématiques lors de la mise en œuvre de l'arrêt du Tribunal fédéral ATF 138 II 32

3.2.1 Terrains à bâtir

- Cessation de l'activité agricole : Un agriculteur possédant des parcelles de terrains à bâtir abandonne son activité agricole. Il conserve les terrains à bâtir et afferme la surface agricole.
  → *Transfert des terrains à bâtir dans la fortune privée. Les impôts et les charges sociales peuvent rarement être financés sans vente, car le transfert dans la fortune privée[13] est considéré comme une vente en termes de fiscalité. Tout gain en capital sur des immeubles affermés est différé. L'agriculteur peut cependant demander le décompte et donc le transfert dans la fortune privée aussi pour ces parcelles.*

- Les terrains à bâtir sont transmis aux enfants :
  Un agriculteur possédant des terrains à bâtir souhaite les transmettre à ses enfants afin qu'ils y construisent leurs maisons.
  → *Transfert dans la fortune privée ; voir plus haut ; dans tous les cas impôt sur les donations et les successions*

- Les terrains à bâtir continuent d'être utilisés à des fins agricoles :
  Un agriculteur possède des parcelles de terrains à bâtir qu'il ne vend pas. Il continue de gérer son exploitation avec succès.
  → *Le canton peut prévoir l'imposition de la fortune à la valeur vénale. Il n'est pas garanti que les terrains à bâtir pourront être utilisés sans incidence fiscale pour financer les remplois.*

- Aire environnante appropriée :
  L'entreprise agricole dispose, dans la zone à bâtir, d'une aire environnante importante ou de parcelles de pacage.
  →*Seule l'aire environnante appropriée des bâtiments d'exploitation d'une entreprise agricole fait encore l'objet d'une évaluation et d'une imposition agricoles.*

  Vente de terrains à bâtir à un tiers :
  Un agriculteur possède des terrains à bâtir depuis des années et décide de les vendre.
  →*Le bénéfice réalisé est imposé comme revenu. Les charges sociales sont dues, mais peuvent éventuellement donner droit à une rente. Le bénéfice peut servir à financer les impôts.*

3.2.2 Vente de l'exploitation par parcelles

- Cessation de l'activité et conservation de l'immeuble d'habitation :
  Un agriculteur arrête son activité et souhaite conserver l'immeuble d'habitation. Il vend ses terres aux agriculteurs ayant des exploitations alentours (partage matériel pour l'amélioration structurelle).
  → *L'immeuble d'habitation est transféré dans la fortune privée et sort du champ d'application de la LDFR. Le bénéfice réalisé seulement au niveau fiscal est imposé comme revenu jusqu'à la valeur vénale.*

- Affermage sans immeuble d'habitation :
  Un agriculteur afferme un immeuble sans immeuble d'habitation. L'immeuble d'habitation se trouve sur

[13] voir Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, Bern 1993, p. 564

une *parcelle séparée* et dispose d'habitations qui peuvent être louées.
→ *Transfert probable de l'immeuble d'habitation dans la fortune privée, exception : immeuble à usage mixte et différé lors l'affermage.*

- Petite exploitation partagée entre les descendants :
  L'agriculteur souhaite partager un petit immeuble entre ses enfants. L'exploitant à titre personnel doit recevoir le terrain à bas prix. Les autres enfants reçoivent l'immeuble d'habitation et les bâtiments dans la zone à bâtir (zone centrale). →*Les bâtiments d'exploitation et l'immeuble d'habitation dans la zone centrale sont transférés dans la fortune privée.*

- Petits immeubles de moins de 25 ares ou de 15 ares pour les vignes :
  Les petits immeubles de moins de 25 ares ou de 15 ares (pour les vignes) qui ne font pas (plus) partie d'une entreprise agricole ne sont pas soumis à la LDFR (art. 2, al. 3 LDFR).
  →Un transfert dans la fortune privée ou une vente entraîne une imposition sur le revenu et les charges sociales qui y sont liées.

3.2.3 Transfert dans la fortune privée (agriculture à temps partiel)

- Pertes sur plusieurs années avec l'activité agricole :
  Un agriculteur subit des pertes sur plusieurs années avec son activité agricole (revenu agricole négatif). Il le compense par son activité accessoire d'employé communal.
  → *Transfert dans la fortune privée avec conséquences fiscales (comme vente). Le canton peut utiliser comme valeur fiscale la valeur vénale des bâtiments et parcelles utilisés à des fins propres. La valeur locative du logement est évaluée selon des critères non agricoles.*

- Petit immeuble non repris
  L'agriculteur possède un petit immeuble qu'il transmet à ses descendants, lesquels décident de ne pas l'exploiter eux-mêmes ou bien de ne plus en tirer de revenu.
  → *Transfert dans la fortune privé (exception : différé suite à un affermage)*

- Petit immeuble (pas entreprise) avec bâtiments anciens
  L'immeuble d'habitation et l'étable sont dans la zone à bâtir et l'exploitation agricole se poursuit après l'arrêt de la production laitière. Selon l'art. 7 LDFR, l'exploitation perd le statut d'entreprise avec l'extensification, car la charge de travail est inférieure à 1 UMOS[14]. L'étable vide est rasée et un immeuble de trois habitations est construit à la place.
  → Transfert à la valeur vénale dans la fortune privée, car les futurs revenus locatifs dépassent le revenu agricole (méthode de la prépondérance).

[14] Unité de main-d'œuvre standard

3.2.4 Déménagement / remploi / mesures de compensation

- Vente de terrains à bâtir et déménagement :
  Un agriculteur possède des bâtiments dans la zone centrale et doit les vendre pour financer son déménagement et une nouvelle construction.
  → *système dualiste : remploi car il s'agit d'actifs immobilisés nécessaires à l'exploitation → impôts et charges sociales latents restent sur l'immeuble ; les moyens non investis sont imposés comme revenu.*
  → système moniste : remploi possible selon l'impôt sur les gains immobiliers pour l'aire environnante appropriée à l'exploitation, difficile (dans les deux cas) pour les terrains à bâtir uniquement.

- Vente de terrains à bâtir et extension de l'exploitation :
  Un agriculteur vend des terrains à bâtir et souhaite agrandir et développer son exploitation avec le produit de la vente.
  →*système dualiste : remploi pas reconnu selon les cas. Si le remploi est reconnu, les impôts latents taxent l'immeuble à l'avenir. Si le remploi n'est pas reconnu, le bénéfice doit tout d'abord être imposé comme revenu. Seul le produit net peut être utilisé pour la construction ou l'agrandissement.*
  → *système moniste : d'un point de vue strictement légal et selon l'interprétation de l'ATF 138 II 32, un remploi sans incidence fiscale selon l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas possible, car il ne s'agit plus de la vente d'un immeuble agricole (art.12, al. 2, let. d LHID).*

- Réinvestissement d'une partie du produit de la vente :
  Lors de la vente, seule une partie du produit est réinvestit dans l'immeuble.
  → Il faut appliquer la méthode absolue. Le bénéfice résultant de la vente d'un immeuble non agricole est dans tous les cas soumis à l'impôt sur le revenu. L'exemple cité au préalable s'applique pour tout le reste.

- Compensation par un véritable rachat du 2e pilier (LPP) :
  Le gain en capital résultant de la vente d'immeubles non agricoles est compensé par des amortissements plus élevés et un rachat du 2e pilier plus important (caisse de pension).

4 Options envisageables (état au 1er janvier 2017)

4.1 Transfert dans la fortune privée avant que le terrain à bâtir ne soit intégré en zone

Il faudrait essayer de transférer l'immeuble dans la fortune privée avant l'intégration en zone. Mais comment faire dans la mesure où la liberté de choix n'existe pas ?

- Demander l'affermage et le transfert (à des tiers, à une SA, à l'épouse, à une société simple…)
  → Attention à « l'évasion fiscale », que l'administration et les tribunaux sont prompts à soupçonner !
  → Imposition réduite des amortissements récupérés dans le cadre de l'art. 37b LIFD.
- Cessation de l'activité agricole après 55 ans avec arrêt de l'activité indépendante (anticipé, p. ex. à 63 ans et transfert dans la fortune privée).
  → Transfert dans la fortune privée en décomptant les impôts et les assurances sociales (avant l'âge de la retraite), selon l'art. 37b LIFD.
- Attester des pertes consécutives sur plusieurs années[15] afin de « forcer » le transfert dans la fortune privée (→ revenu accessoire, ne pas reprendre le rendement de la fortune dans la comptabilité agricole, l'indiquer à part et le compter avec les pertes ; amortissements élevés, rachat dans la caisse de pension, amortissements uniques, entretien de l'immeuble d'habitation, etc.). Après plusieurs années de pertes subies dans l'activité agricole, elle pourrait être considérée comme une activité de loisir, car l'activité professionnelle doit toujours permettre d'obtenir un revenu.
- Créer une SA pour le commerce d'immeubles et ainsi transférer au préalable des terrains dans la fortune privée (voir exemples plus haut). Finalement, intégrer les terrains mis en zone dans la fortune commerciale de la personne morale. Les dispositions de la LDFR doivent impérativement être prises en compte !

4.2 Transfert dans la fortune privée (général)

- Terrains à bâtir/zone centrale :
  En argumentant avec l'arrêt TF 2C_708/2010 du 28 janvier 2011, demander que les immeubles puissent être transférés dans la fortune privée à leur valeur vénale agricole. Les cantons ne vont presque jamais l'accepter : le passage au Tribunal fédéral est assuré.
- Bâtiments parcellisés qui ne sont plus soumis à la LDFR :
  Après l'arrêt de l'activité agricole, les immeubles devraient être transférés dans la fortune privée à une valeur vénale modérée (évaluation par un expert nécessaire), qui ne dépasse pas outre mesure les dépenses d'investissement. L'affectation spéciale du permis de construire rend difficile au niveau juridique tout changement d'affectation du bâtiment, raison pour laquelle de tels bâtiments ne peuvent pas avoir de grande valeur.
- Petits immeubles :
  Transfert du petit immeuble dans les dépenses d'investissement vers la fortune privée, tant que celui-ci est encore soumis à la LDFR et n'a pas subi de parcellisation ou d'intégration en zone.

[15] Décision du TF du 4 juin 2004, StE 2004 B 23.1 n°57 : en lien avec la perte des paiements directs, il faut partir du principe que l'exploitation ne peut plus être exploitée de façon profitable, et le transfert dans la fortune privée est ainsi possible.

4.3 Conserver les immeubles mixtes

- Pas de parcellisation des immeubles d'habitation de moins de 25 ares ou de 15 ares (pour les vignes), de façon à ce que la parcelle reste soumise à la LDFR. Les parcelles devraient être maintenue sous leur surface et leur forme originale ou être réunies avec une parcelle plus grande. Dans tous les cas, la dimension minimale définie par la LDFR est nettement dépassée. L'immeuble d'habitation et le terrain restent dans le champ d'application de la LDFR.
- Le terrain à bâtir n'est pas parcellisé, mais aliéné avec des terrains agricoles.
  → Autorisation d'acquérir pour exploiter soi-même les surfaces agricoles ? Contourner ?
- Réunir terrains à bâtir et terrains agricoles, de façon à obtenir à nouveau un immeuble mixte selon la LDFR.
  → Attention à la proportionnalité, car cela peut constituer un contournement (autorisation d'acquérir LDFR ?)

4.4 Différer, si c'est la seule option

- Vente repoussée jusqu'au partage successoral :
  Au lieu de vendre l'immeuble aux enfants, un pacte successoral est conclu (transfert de la fortune commerciale dans le cadre du partage successoral et maintien des valeurs comptables)
- Affermage :
  Demande de différé en raison de l'affermage de l'exploitation (art. 8, al. 2ter LHID)
- Immeubles de la fortune commerciale :
  Demande de différé pour les immeubles de la fortune commerciale. Les futurs bénéfices restent soumis à l'impôt sur le revenu et aux charges sociales. (art. 8, al. 2bis LHID)
- Différé lors du partage successoral :
  Demande de différé des héritiers lors du partage successoral (art. 8, al. 2quater LHID)
- Différé jusqu'au décès de l'agriculteur assujetti :
  Éventuellement disposition cantonale, qui prévoit un différé jusqu'au décès de l'agriculteur assujetti (p. ex. canton d'Argovie)

4.5 Etablir des rapports clairs (terrains à bâtir, agriculture, société ?)

- Détenir les terrains à bâtir (éventuellement aussi immeubles d'habitation) dans la fortune privée :
  La nouvelle pratique ne concerne que le fortune commerciale. Les bénéfices sur les immeubles privés restent soumis à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers. Par contre, la déclaration comme fortune privée ne suffit pas au niveau juridique pour pouvoir déterminer qu'un bénéfice relève de la fortune privée. Les immeubles ne peuvent jamais être utilisés à des fins professionnelles. Il n'y a pas de liberté de choix. L'usage le plus fréquent est déterminant (méthode dite de la prépondérance).
- Terrains bâtir intégrés en zone comme terrains agricoles :
  Lors du prochain remaniement du plan de zone de la commune, demander la réintégration en zone agricole des terrains à bâtir.

- Optimiser et comptabiliser les ventes et l'imposition :
  Vendre, réaliser le bénéfice et utiliser les autres instruments de planification fiscale (rachats LPP, RIE II, etc.)
- Constitution d'une personne morale :
  Grâce au transfert de patrimoine selon l'art. 69 ss. LFus et en lien avec l'art. 19, al. 1 LIFD, ainsi qu'avec l'art. 8, al. 3 LHID, les exploitations et les parties d'une exploitation peuvent être transférées à une personne morale sans incidence fiscale. Pour les personnes morales, outre les questions de la LDFR et de l'aménagement du territoire, aussi des questions essentielles concernant la future imposition.
  L'explication ci-après ne donne qu'un aperçu peu détaillé : le bénéfice d'une personne morale est en général moins fortement taxé qu'un gain en capital dans la fortune commerciale d'une personne indépendante. La perception d'un salaire (personne employée) est par contre soumise à l'impôt sur le revenu et aux charges sociales. La perception d'un dividende doit être mis en rapport avec le salaire et est imposée comme rendement de fortune. Les actions elles-mêmes doivent être indiquées à la valeur vénale dans la déclaration fiscale. Les cantons prélèvent un impôt sur le capital sur les fonds propres de la personne morale.

Le présent document n'offre aucune garantie d'exhaustivité et d'exactitude, car la pratique diffère beaucoup entre les cantons. Il faut aussi faire la différence entre le système moniste et le système dualiste. Le présent document est un instrument de travail et doit être régulièrement revu et complété. Dans un cas concret, nous conseillons de faire évaluer le projet par le service juridique de l'administration fiscale cantonale (ruling).

Le présent document ne fournit pas d'informations fiscales. Il ne conseille pas de mesures d'ordre générale et ne remplace pas un conseil concret. Les cas particuliers restent déterminants, tout comme la pratique cantonale en vigueur au moment donné. Des interventions législatives sont actuellement en discussion et elles pourraient entraîner une nouvelle évaluation de la situation. Nous restons à votre disposition pour toute remarque sur la pratique cantonale. Merci de nous en faire part au 056 462 51 11 en indiquant le canton et les circonstances précises. Nous vous remercions pour votre collaboration.

Nous déclinons toute responsabilité pour des renseignements fiscaux.

Brugg, le 1er janvier 2017

Agriexpert

Martin Würsch
Responsable Agriexpert
Ingénieur agronome HES, expert fiduciaire diplômé

* * * * *

Laurstrasse 10 | 5201 Brugg | Telefon +41 (0)56 462 51 11 | Fax +41 (0)56 461 52 04
info@agriexpert.ch | www.agriexpert.ch