Directive du Conseil d'Etat relative au traitement fiscal des plus-values immobilières agricoles

1) Préambule

En décembre 2011, un arrêt du Tribunal fédéral (TF) a donné une nouvelle définition des immeubles agricoles et sylvicoles. En matière fiscale, cette jurisprudence a eu pour conséquence que l'intégralité du bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble agricole non soumis à la législation fédérale sur l'agriculture est désormais soumise à l'impôt sur le revenu. Les conséquences fiscales qui en découlent peuvent s'avérer très lourdes, voire carrément insupportables, pour les exploitations concernées. Avant ce jugement, le gain réalisé n'était soumis à l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

Dans un premier temps, le Parlement fédéral a appuyé les interventions tendant à revenir à une fiscalité plus favorable aux milieux agricoles. La procédure parlementaire a toutefois pris une tournure en défaveur des milieux concernés. Dans sa séance du 14 juin 2017, le Conseil national a suivi la proposition de sa commission et a ainsi décidé de se rallier à la position du Conseil des Etats et de confirmer le refus d'entrée en matière sur le projet de loi permettant de revenir à l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles pratiquée avant la jurisprudence du TF. Le Conseil des Etats relève tout d'abord que l'imposition peut être différée dans de nombreux cas. Il considère dès lors qu'il faut se limiter à régler les cas difficiles et mentionne la possibilité qu'ont les cantons de procéder à des remises d'impôt.

Le Conseil d'Etat ne peut que prendre acte de cette décision, qui met fin aux travaux parlementaires sur cet objet, mais la regrette. En effet, seule une modification du droit fédéral aurait permis de modifier la manière de taxer ces gains. Il souligne encore qu'il est intervenu à de nombreuses reprises auprès de différents interlocuteurs – Conseil fédéral, députés aux Chambres, Conférence des directeurs cantonaux des finances, Union Suisse des Paysans – sur ce problème qui n'est pas uniquement vaudois. La majorité des cantons sont concernés lorsqu'une décision induit une telle insécurité du droit et qu'elle implique une appropriation par la Confédération d'un impôt sur les biens fonciers au travers de l'impôt fédéral direct.

Comme le relève le Conseil national, l'imposition de la plus-value concernant les parcelles en zone à bâtir peut être différée dans de nombreux cas de figure. Ce différé d'imposition est traité par l'autorité fiscale et ne fait pas l'objet de la présente directive.

La directive se limite à traiter de la remise d'impôt qui peut être octroyée lorsque les conditions d'un différé d'imposition sont impossibles à remplir, tout spécialement en cas d'aliénation des parcelles, ou lorsque l'agriculteur renonce volontairement à demander un différé d'imposition.

Elle est une réponse postulat Raphaël Mahaim au nom du groupe des Verts: Fiscalité agricole : garantir l'égalité de traitement (14_POS_096).

2) Principes généraux applicables en matière de remise d'impôt

En matière d'impôt fédéral direct, une remise d'impôt totale ou partielle peut être accordée, sur demande, à un contribuable tombé dans le dénuement, pour lequel le paiement de l'impôt aurait des conséquences très dures (art 167 LIFD).

Sur le plan de l'impôt cantonal, une remise d'impôt peut être accordée lorsque le paiement de l'impôt frapperait trop lourdement le contribuable, en raison de pertes importantes ou de tous autres motifs graves (art. 231 al. 1 LI).

Contrairement à ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt et à la détermination de son assiette, les règles en matière de remise d'impôt ne sont pas harmonisées au niveau suisse, car la remise fait partie de la perception des impôts, domaine dans lequel les cantons disposent d'une large autonomie. La marge de manœuvre des cantons n'est cependant pas totale car ils doivent respecter les principes constitutionnels, tout spécialement ceux de l'égalité devant la loi et de l'imposition selon la capacité économique. Ce dernier point a pris davantage d'importance depuis une dizaine d'années, car les décisions en matière de remise d'impôt peuvent depuis lors être contestées devant les tribunaux.

3) Adoption de règles particulières en matière de remise d'impôt sur les gains réalisés par les agriculteurs

La présente directive utilise la marge de manœuvre laissée au canton en matière de remise d'impôt pour atténuer le choc qu'a provoqué l'arrêt du Tribunal fédéral de décembre 2011. Toutefois, afin de respecter les principes généraux qui s'appliquent en matière de remise et ceux de niveau constitutionnel, les limites suivantes doivent être posées.

a) **La remise d'impôt particulière concerne les contribuables qui sont soumis à l'impôt sur le revenu pour la plus-value réalisée en raison de l'aliénation d'un immeuble agricole.**
Elle profite également aux contribuables qui renoncent au différé d'imposition en cas de réalisation fiscale systématique d'une telle plus-value. Cette renonciation doit se faire pour l'impôt cantonal et communal ainsi que pour l'IFD.

b) **La remise d'impôt particulière est accordée de façon limitée dans le temps**. Une différence de traitement avec les autres contribuables ne peut se justifier qu'en raison de l'effet du changement de jurisprudence, qui était imprévisible et qui a fortement modifié les impacts financiers de la vente escomptés par les intéressés, ainsi que de l'exceptionnelle durée de la procédure parlementaire fédérale, laquelle n'a finalement abouti à rien. Aller au-delà et prévoir durablement un traitement plus favorable pour une certaine catégorie de contribuables que ce que prévoient les dispositions légales ne serait pas compatible avec l'égalité devant la loi. Pour les aliénations, la limite temporelle est fixée aux opérations faites au plus tard au **31 décembre 2017,** année de la fin des travaux des Chambres fédérales. Un délai supplémentaire de deux ans, c'est-

à-dire jusqu'au **31 décembre 2019** est accordé lorsque l'imposition peut être différée mais que le contribuable est imposé parce qu'il renonce à demander ce différé.

c) **La remise d'impôt particulière est partielle**. Un accroissement de la charge fiscale n'est en lui-même pas un motif de remise. C'est l'importance de l'accroissement et son caractère imprévisible pour des contribuables ayant pris certaines dispositions qui justifient un allégement. L'allégement maximum est fixé aux 2/3 (66 2/3%) du supplément d'impôt.

d) **La remise d'impôt particulière s'applique à l'impôt provenant de gains ne dépassant pas un certain montant.** Une remise d'impôt vise les personnes en difficulté. A cet égard, elle ne saurait s'appliquer à des personnes réalisant des gains très élevés. La directive s'applique aux gains inférieurs à 1,5 million de francs. Elle prévoit que l'allégement maximal de 66 2/3% indiqué à la lettre c) s'applique aux gains jusqu'à 300'000 francs puis diminue au fur et à mesure que le gain augmente.

L'annexe à la présente directive précise les règles de calcul.

e) **Le taux de la remise particulière déterminé selon la lettre d) s'applique à la différence entre l'impôt calculé selon les nouvelles règles et celui selon les anciennes.** Voir les exemples de calcul dans l'annexe. La remise particulière ne vaut pas pour la partie de l'impôt en rapport avec la reprise d'amortissements, car cette reprise était déjà imposable avant l'arrêt du Tribunal fédéral.

f) **La remise particulière ne s'applique pas lorsque d'autres allégements sont octroyés.** C'est en particulier le cas lorsque le contribuable bénéficie des allégements prévus lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante (art. 48a LI). L'annexe à la présente directive contient un exemple de calcul.

g) **La remise particulière est octroyée d'office pour l'impôt cantonal.** Une demande doit cependant être déposée auprès de la commune ou des communes concernées pour l'impôt communal. Les communes communiqueront à l'autorité fiscale leur décision de se rallier au non à la remise cantonale. Pour celles qui perçoivent l'impôt elles-mêmes, elles notifieront leur décision directement au contribuable.

h) **La remise particulière est sans effet en matière d'impôt fédéral direct.** Cet impôt est intégralement du, également en cas de renonciation au différé d'imposition.

i) **Les cotisations AVS demeurent également dues.**

j) **Les intérêts de retard et les intérêts compensatoires seront abandonnés.** Cet abandon est conditionné au paiement des impôts dans les délais fixés lors de la

décision de remise. Cet abandon s'applique par analogie lorsque les conditions de la remise particulière ne sont pas remplies (par ex. parce que le gain est trop élevé).

k) **Les règles ordinaires de la remise s'appliquent tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct dans les cas particulièrement difficiles.** Tel est le cas, en particulier, pour les cas de surendettement ou de pertes extraordinaires.

APPROUVÉ PAR LE CONSEIL D'ÉTAT
dans sa séance du - 6 SEP. 2017
l'atteste,
LE CHANCELIER:

Annexe

Modalités de calcul de la remise

Jusqu'à un gain de 300'000 francs, le taux de la remise est de 2/3 (66 2/3%).
Au-delà, le taux diminue de 2/3 de pour mille (0,0666 %) par tranche de gain supplémentaire (1'000 tranches au total).

Les tranches sont les suivantes :

Dès	300'000 francs :	180 francs (100 tranches)
Dès	318'000 francs:	380 francs (150 tranches)
Dès	375'000 francs :	700 francs (150 tranches)
Dès	480'000 francs :	1'100 francs (150 tranches)
Dès	645'000 francs :	1'600 francs (150 tranches)
Dès	885'000 francs :	2'000 francs (150 tranches)
Dès	1'185'000 francs :	2'100 francs (150 tranches)

Montant du gain	Taux de la remise	Diminution du taux de la remise de 0,066% par tranche de bénéfice suppl.		
		de :		
300'000	66 $^{2/3}$ %	180 fr	dès	300'000
318'000	60 %	380 fr	dès	318'000
375'000	50 %	700 fr.	dès	375'000
480'000	40 %	1'100 fr.	dès	480'000
645'000	30 %	1'600 fr.	dès	645'000
885'000	20 %	2'000 fr.	dès	885'000
1'185'000	10 %	2'100 fr.	dès	1'185'000
1'500'000	0 %			

Le taux de la remise s'applique au différentiel d'impôt selon les nouvelles règles et les anciennes.
Pour l'impôt selon les règles actuelles, il faut déterminer le taux de l'impôt qui s'applique à la plus-value immobilière, lequel dépend aussi des autres revenus. Pour cette raison, les exemples ci-après ont un caractère schématique. Les montants d'IFD et d'AVS sont rappelés à titre indicatif.

Exemples :

1) Gain de 306'000 francs, Coefficient communal 70,5. Impôt selon les anciennes règles : 21'420 francs, impôt selon les nouvelles règles : 82'620 francs.

   Solution : taux de remise : 66 2/3% – (33 x 0,066) =64,46%

   Différentiel d'impôt : 82'620 – 21'420 = 61'200

   Remise ICC = 61'200 x 64,46% = 39'450 francs

   Part pour le canton : 1,54 5/2,25 x 39'450 = 27'089 francs

   Part pour la commune : 0,705/2,25 x 39'450 = 12'361 francs

   Impôt après remise ICC = 43'170 francs (au lieu de 82'620)

   IFD : 25'000 francs

   AVS : 27'000 francs

2) Gain de 450'000 francs, Coefficient communal 68. Impôt selon les anciennes règles : 31'500 francs, impôt selon les nouvelles règles : 120'000 francs

   Solution : taux de remise : 50% – (107 x 0,066) =42,87%

   Différentiel d'impôt : 120'000 – 31'500 = 88'500

   Remise = 88'500 x 42,87% = 37'940 francs

   Part pour le canton : 1,545/2,225 x 37'940 = 26'345 francs

   Part pour la commune : 0,68/2,225 x 37'940 = 11'595 francs

   Impôt après remise ICC = 82'060 francs (au lieu de 120'000 francs)

   IFD : 42'000 francs

   AVS : 40'800 francs

3) Gain de 798'300 francs, Coefficient communal 70. Impôt selon les anciennes règles : 55'860 francs, impôt selon les nouvelles règles : 210'000 francs

   Solution : taux de remise : 30% -(95 x 0,066) =23,67%

   Différentiel d'impôt : 210'000 – 55'860 = 154'140

   Remise = 154'140 x 23,67% = 36'485 francs

   Part pour le canton : 25'109 francs

   Part pour la commune : 11'376 francs

Impôt après remise ICC = 173'515 francs (au lieu de 210'000 francs)

IFD : 82'600 francs

AVS : 71'570 francs

4) Gain de 1'100'000 francs. Coefficient communal 0.72. Impôt selon les anciennes règles : 77'000 francs
Impôt selon les nouvelles règles : 297'000 francs

Solution : taux de remise : 20% - (107x 0,0666) = 12,87%

Différentiel d'impôt : 297'000 – 77'000 = 220'000

Remise = 220'000 x 12,87% = 28'314 francs

Part pour le canton : 19'314 francs

Part pour la commune : 9'000 francs

Impôt après remise ICC = 268'686 francs (au lieu de 297'000 francs)

IFD : 113'850 francs

AVS : 98'600 francs

5) Gain de 1'300'000 francs. Coefficient communal 0,70. Impôt selon les anciennes règles : 91'000 francs
Impôt selon les nouvelles règles : 350'000 francs

Solution : taux de remise : 10% - (54 x 0,066) = 6,4%

Différentiel d'impôt : 350'000 – 91'000 = 259'000

Remise = 259'000 x 6,4% = 16'576 francs

Part pour le canton : 11'408 francs

Part pour la commune : 5'168 francs

Impôt après remise = 333'424 francs (au lieu de 350'000 francs)

IFD : 134'500 francs

AVS : 116'000 francs

Allégements en cas de cessation d'activité lucrative d'un agriculteur âgé de plus de 55 ans ou invalide, selon le droit en vigueur

Impôt cantonal et communal (ICC)

Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus. Les rachats de primes et cotisations pour la prévoyance sont déductibles. S'ils ne sont pas effectués, le montant qui serait admissible est imposé comme de la prévoyance (taux réduit de 2/3). Le reste des réserves latentes est également imposée séparément, au taux correspondant au 15ème du bénéfice de liquidation total, mais au minimum à 3%.

IFD

Le total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus. Les rachats de primes et cotisations pour la prévoyance sont déductibles. S'ils ne sont pas effectués, le montant qui serait admissible est imposé comme de la prévoyance (taux réduit de 4/5). Le reste des réserves latentes est également imposée séparément, au taux correspondant au 5ème de ce solde, mais au minimum à 2%.

Exemple : Contribuable marié qui cesse son exploitation agricole après avoir réalisé un bénéfice de 2 millions de francs (après déduction de l'AVS) sur la vente d'un terrain agricole en zone à bâtir. Il n'y a pas d'autres bénéfices sur réserves latentes. Le contribuable pourrait racheter au maximum 400'000 francs au titre de lacune de prévoyance mais ne le fait pas. Le coefficient d'impôt de sa commune est de 0,79.

Solution :

Impôt sans abattements : Fr. 2'000'000 à 41,5% (ICC 30%, IFD 11,5%) = **Fr. 830'000.**

Imposition allégée en raison de la cessation de l'activité :

a) Imposition du rachat fictif de 400'000 francs
   ICC : 400'000 francs au tiers des taux du barème = 35'326 francs
   IFD : 400'000 francs au 5ème des taux du barème = 7'712 francs
b) Imposition du solde du bénéfice
   ICC : 1'600'000 au taux de 74'000 (18,5%) = 296'000 francs
   IFD : 1'600'000 au taux de 320'000 (8,8%) = 140'810 francs
   Impôt total (a) + b)): **479'848 francs (24%)**

Le taux de l'impôt allégé (ICC IFD) est donc de 24% contre 41,5% sans allégement.