REVUE DE DROIT ADMINISTRATIF ET DE DROIT FISCAL

REVUE GENEVOISE DE DROIT PUBLIC

68e année No 2 2012

IMPÔTS DIRECTS ET HARMONISATION FISCALE

Harmonisation fiscale

Pages 117 à 130

117

Impôt sur les gains immobiliers et impôt sur le revenu - Immeuble agricole colloqué en zone à bâtir - Réalisation systématique?

Art. 12 et 14 LHID; art. 2 LDFR; §§ 27, al. 2 et 4 et 51, al. 2 LI/AG

1. Ne peut être automatiquement qualifié d'agricole, au sens du droit fiscal, l'immeuble qui est soumis à la Loi fédérale sur le droit foncier rural selon l'article 2, al. 1 ou 2 LDFR.
Tel n'est en effet pas le cas d'un immeuble non bâti sis entièrement en zone à bâtir et qui ne constitue pas une aire environnante appropriée d'un immeuble comprenant des bâtiments et installations agricoles (consid. 2.2).

2. Un tel immeuble ne ressort plus du champ d'application de l'impôt sur les gains immobiliers et son transfert dans la fortune privée du contribuable donne lieu à un gain en capital imposable. Par ailleurs, il peut être estimé à sa valeur vénale pour déterminer la fortune imposable du contribuable (consid. 2.3 et 3).

3. Le changement d'affectation de l'immeuble implique un passage de ce dernier de la fortune commerciale agricole à la fortune commerciale ordinaire du contribuable et donc une réalisation systématique. Toutefois, une imposition différenciée de la plus-value (soit celle réalisée avant ledit passage par le biais de l'impôt sur les gains immobiliers, celle réalisée après, par l'impôt sur le revenu) se heurte à des impératifs de praticabilité (consid. 2.4).

Faits:

A. A. et B. X ont remis en 2004 (en fait avec effet rétroactif au 31 janvier 2003) leur entreprise agricole sise à A à leur fils B. Ils ont également aliéné leur immeuble sis à C à leur fils D et ont transféré un immeuble non construit colloqué en zone à bâtir sis à A de leur fortune commerciale à leur fortune privée.

B. Le 22 mai 2008, la Commission fiscale de A a taxé les époux X. dans le cadre de l'impôt cantonal et communal 2003 à hauteur d'un revenu imposable de Fr. 443'000 (elle a pris pour base un gain en capital de Fr. 387'680 réalisé lors de la fin de leur activité indépendante et transmission de l'entreprise agricole) et d'une fortune imposable de Fr. 478'000. Le Tribunal administratif du canton d'Argovie, en tant

118

qu'autorité cantonale de dernière instance, a confirmé cette taxation, s'agissant des points essentiels ici, par jugement du 1er novembre 2010.

C. Le 3 janvier 2011, les époux X. ont déposé un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral.
Ils concluent pour l'essentiel à l'annulation du jugement rendu par le Tribunal administratif concernant les impôts cantonaux et communaux pour 2003. Ils demandent également d'autres constatations.

D. L'administration fiscale cantonale argovienne et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours. Le Tribunal administratif conclut principalement également au rejet; il propose subsidiairement de renvoyer la cause à l'administration fiscale de A pour complément d'instruction. La commune de A a renoncé à prendre position.

Extrait des considérants:

1.1 Le recours est recevable sur le principe (voir art. 82ss LTF en lien avec l'article 73 de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

1.2 Selon l'article 42, al. 1 LTF, les mémoires doivent indiquer les conclusions et leurs motifs; dans ce cadre, les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit (art. 42, al. 2 LTF). Les allégués doivent être pertinents, afin qu'il ressorte de manière évidente du mémoire de recours sur quels points et en quoi l'arrêt entrepris est critiqué. Le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle des dispositions du droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé dans le recours (art. 106, al. 2 LTF; ATF 133 II 249, consid. 1.4.2, p. 254). Le mémoire de recours ne remplit que partiellement ces exigences relatives au devoir de motivation. Dans la mesure où ces exigences ne sont pas remplies, le recours peut être déclaré irrecevable. De toute façon, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande de constater autre chose que l'annulation de l'arrêt entrepris, lorsqu'il n'existe aucun intérêt digne de protection (voir pour plus de détails l'ATF 126 II 303, consid. 2c, pp 303s.).

1.3 Le recours en matière de droit public peut être formé, entre autre, pour violation du droit fédéral (art. 95, lit. a LTF). Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente

119

(art. 105, al. 1 LTF), sauf si ces faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'article 95 LTF (art. 105, al. 2 LTF respectivement l'art. 97, al. 1 LTF).

1.4 Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106, al. 1 LTF). Il n'est donc lié ni par les arguments soulevés dans le recours, ni par les considérants de l'instance précédente; il peut admettre le recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été invoqués ou le rejeter en adoptant une argumentation différente de celle de l'instance précédente (cf. ATF 130 III 136, consid. 1.4 avec les références).

2. L'arrêt entrepris traite pour l'essentiel de la question de savoir comment le transfert effectué par les recourants d'un terrain à bâtir leur appartenant de leur fortune commerciale à leur fortune privée doit être appréhendé par l'impôt cantonal sur le revenu.

2.1 La loi fiscale argovienne du 15 janvier 1998 (LI/AG) suit sur le principe le système dualiste d'imposition des gains immobiliers: les gains réalisés sur la vente d'immeubles commerciaux (respectivement sur le transfert dans la fortune privée) sont frappés de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice. Sont seuls imposés par le biais de l'impôt sur les gains immobiliers les produits d'aliénation qui ne tombent pas sous le coup de l'impôt sur le revenu et le bénéfice (pour l'essentiel de ces questions voir aussi StE 2011 B 42.25 Nr. 2, consid. 2.1; RF 63/2008, p. 864, consid. 2).

2.1.1 Selon l'article 27, al. 2 LI/AG, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (ce qui vise également, selon une pratique incontestée, les bénéfices réalisés lors du transfert dans la fortune privée). Selon l'alinéa 4 de la même disposition, les bénéfices provenant de l'aliénation d'«immeubles agricoles ou sylvicoles» ne sont ajoutés aux revenus de l'activité indépendante que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement; dans la mesure où ces bénéfices sont supérieurs aux dépenses d'investissement, ils sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 106 LI/AG). Ces dispositions s'harmonisent avec l'article 8, al. 1, respectivement 12, al. 1 LHID, qui ont leur équivalent à l'article 18, al. 2 et 4 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11).

120

2.1.2 En vertu des dispositions précitées, les gains réalisés lors de l'aliénation d'«immeubles agricoles ou sylvicoles» occupent une place particulière (voir le Message sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1, p. 40 et en particulier p. 170[1]; voir aussi Hans Ulrich Meuter, Die Besteuerung von Selbständigerwerbenden nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, unter Berücksichtigung der Land- und Forstwirtschaft, ZStP 2/1993, pp 74ss, en particulier p. 80). Du temps de l'Arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception de l'impôt fédéral direct (AIFD) les agriculteurs n'étaient pas tenus de s'inscrire (ndt: *au Registre du commerce*) ou plutôt de tenir une comptabilité et par conséquent n'étaient pas imposés sur les gains en capital. Cela a été repris dans la réglementation déterminante ici dans la mesure où seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu de la Confédération et des cantons, au contraire de la plus-value immobilière proprement dite qui est soumise à l'impôt cantonal ou communal sur les gains immobiliers, sans être imposée au niveau fédéral (voir l'art. 16, al. 3 LIFD).
Cette règle particulière institue un privilège (Markus Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], ad art. 18 LIFD, n° 64), qui est concrètement qualifié par la doctrine de discutable (voir entre autre Peter Gurtner, Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender, in: Mélanges Raoul Oberson, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1995, pp 45s., note de bas de page 5; Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3e éd., Muri-Berne 2009, ad § 95 LI/AG, N 7a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1re partie, Therwil-Bâle 2001, ad art. 18 LIFD, ch. 183; Bernhard Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/1], 2e éd., Bâle/Genève/Munich 2002, ad art. 12 LHID, N 20).

2.2 Dans un arrêt 2C_539/2010 du 15 décembre 2010, le Tribunal fédéral a eu l'opportunité de traiter de plus près la limitation exigée par la doctrine de la règle dérogatoire pour les «immeubles agricoles et sylvicoles».

2.2.1 Dans le considérant 3.2 du jugement (voir également les nombreuses autres références de jurisprudence et de doctrine), les constatations suivantes, qui doivent valoir intégralement dans le cas suivant, ont entre autres été faites: la notion d'«immeuble agricole et sylvicole» n'est pas définie ou déterminée dans les dispositions fiscales précitées (au même titre et de manière aussi faible à l'article 27, al. 4 LI/AG

121

applicable ici; voir également le Message du Conseil d'Etat du 21 mai 1997 sur la révision totale de loi fiscale argovienne, 97.022968, p. 67). La prise en compte d'une telle définition ne peut se limiter qu'aux affaires fiscales. Il faut bien plus considérer notamment les lois suivantes (en particulier leurs objectifs et la pesée des intérêts en présence): la Loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11), la Loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT; RS 700) et la Loi fédérale du 29 avril 1998 sur l'agriculture (LAgr; RS 910.1). Le but commun de ces lois est entre autres de préserver, en faveur de l'entreprise agricole, la propriété de la terre agricole qui représente un facteur de production essentiel pour l'économie nationale. Ce but doit nécessairement influencer l'essentielle coordination qui veut que la notion fiscale d'«immeuble agricole et sylvicole» soit concrétisée en harmonie avec le champ d'application et de protection ainsi qu'avec les restrictions à l'aliénation qui dérivent du droit foncier rural. En conséquence, on ne peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement, que lorsque les conditions d'application de la LDFR sont valablement réunies. C'est ainsi principalement le cas, conformément à l'article 2, al. 1 LDFR, lorsqu'il s'agit d'immeubles agricoles isolés ou d'immeubles faisant partie d'entreprise agricole, qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir selon l'article 15 LAT et dont l'utilisation agricole est licite. De plus, l'application de la LDFR (et par conséquent aussi de la règle fiscale dérogatoire en question) vaut pour quatre cas spécifiques énumérés à l'article 2, al. 2 LDFR, soit:

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.

2.2.2 Fondé sur ces principes, le Tribunal fédéral a considéré dans l'arrêt précité 2C_539/2010, que le jugement entrepris dans cette procédure s'était fondé à tort uniquement sur la Loi sur l'aménagement du territoire et avait considéré que la règle particulière de l'article 12, al. 1 LHID (et partant de ce principe, le report d'imposition selon l'article 12,

122

al. 3, lit. d LHID) devait déjà être refusé du simple fait que l'immeuble se situait en zone à bâtir. Il s'agissait d'un immeuble comprenant d'une manière incontestée des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, qui selon l'article 2, al. 2, lettre a LDFR tombe dans le domaine de protection du droit foncier rural. Il remplissait ainsi la définition d'«immeuble agricole et sylvicole», sous réserve de deux conditions accessoires. D'un côté, l'immeuble devait être utilisé de manière agricole (voir l'article 6 LDFR; également Yves Donzallaz, Traité de droit agraire suisse: droit public et droit privé, Tome 1 et 2, 2004/2006 [numérotation continue], ch. 3137), ce qui dans le cas concret était incontesté. Dans un autre côté, il était essentiel qu'il appartint à une entreprise agricole au sens de l'article 7 LDFR (Donzallaz, op. cit., ch. 3144); ce dernier point n'était pas suffisamment établi en droit, raison pour laquelle la cause a été renvoyée à la dernière instance cantonale pour complément d'instruction.[2]

2.3 Les conclusions suivantes pour le cas présent peuvent être tirées des principes et considérants précités:

2.3.1 La nécessité d'harmoniser de façon adéquate une limitation de la règle dérogatoire du paragraphe 27, al. 4 LI/AG, instituant un privilège fiscal, avec le domaine de protection et des restrictions au droit de disposer prévus par le droit foncier rural doit s'appliquer dans le cadre spécifique (ici essentiel) de l'article 2, al. 2 LDFR. Dans le cas présent, il s'agit incontestablement d'un immeuble non bâti et intégralement situé en zone à bâtir, qui ne constitue cependant pas «une aire environnante appropriée» d'un immeuble comprenant des bâtiments et installations agricoles (voir l'article 2, al. 2, lit. a et c LDFR ainsi que le consid. 2.2.1 ci-dessus).[3] En rapport avec un tel immeuble, la règle particulière dérogatoire ne peut être maintenue, si l'on prend comme point de départ les trois critères fixés dans l'arrêt 2C_539/2010 (voir également Donzallaz, op. cit., ch. 3134 et 3166). Le manque de construction exclut *ab ovo* le privilège fiscal, sans qu'il faille somme tout encore analyser si l'immeuble est utilisé de manière agricole et qu'il appartient à une entreprise agricole.

123

Une telle solution diffère du choix, soutenu dans la pratique existante dans certains cantons et en partie dans la doctrine - le cas échéant a priori dans toute la doctrine -, fait pour le critère de l'utilisation effective (voir dans ce sens entre autre Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée dans le domaine immobilier, Arch. 67, pp 97ss, en particulier p. 109; Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, Arch. 61, pp 309ss, en particulier p. 313; voir également VGE ZH du 25 mai 2005 in StE 2006 B 42.38 Nr. 27 consid. 2.2; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2e éd., Zurich 2006, NN 306ss ad § 216 LI/ZH et de la même manière: Klöti-Weber/Baur, op. cit., N 7a ad § 95 LI/AG). Des aspects essentiels plaident toutefois pour la solution jugée déterminante dans l'arrêt 2C_539/2010: comme l'instance précédente l'a à bon droit mis en avant, la nécessité d'une définition unique entre le droit foncier rural et la législation fiscale découle déjà de l'unité à laquelle doit tendre l'ordre juridique ainsi que de la proximité temporelle entre les lois respectives. Au vu de cette proximité et des critères d'évaluation conjoints sous-entendu (voir consid. 2.2.1 ci-dessus), il faut partir du principe que, dans la question à juger ici, les objectifs et les pesées d'intérêts du droit foncier rural doivent influencer de manière conséquente la détermination et la concrétisation des notions ainsi que des normes fiscales édictées plus tard (voir à ce propos aussi le consid. 4.3.1 de l'arrêt entrepris). De plus, il s'en suit que l'imposition privilégiée de la plus-value immobilière réalisée sur des immeubles commerciaux agricoles ou sylvicoles (et l'assimilation correspondante avec l'imposition des gains immobiliers privés) n'est pas seulement en général estimée comme concrètement infondée.
Elle se révèle particulièrement douteuse pour un immeuble situé en zone à bâtir et non bâti, un tel immeuble ne relevant pas des restrictions au droit de disposer du droit foncier rural. La concrétisation du paragraphe 27 LI/AG harmonisée avec l'article 2, al. 2 LDFR entrave ce privilège guère justifié.

2.3.2 Ici, l'instance précédente, comme celle dans l'arrêt 2C_539/2010 (voir ci-dessus le consid. 2.2.2), a exclu la règle fiscale dérogatoire déjà au motif que l'immeuble se situait en zone à bâtir. Elle s'est fondée exclusivement sur l'article 2, al. 1 LDFR, mais a fait abstraction des quatre cas spéciaux et accessoires du deuxième alinéa. Cela est certes incorrect au regard des considérations qui précèdent, mais toutefois seulement quant aux motifs et non quant au résultat. La taxation par le biais de la règle dérogatoire ne doit pas être refusée pour cette raison

124

(soit que l'immeuble est situé dans une zone à bâtir), mais parce qu'il n'est pas construit et figure dans toute son étendue dans cette zone, sans appartenir à une aire environnante appropriée d'immeubles comprenant des bâtiments et des installations agricoles.
Par cette substitution de motifs (voir ci-dessus le consid. 1.4) l'arrêt entrepris peut être par conséquent approuvé sur ce point.
Si dans l'arrêt 2C_539/2010 la cause devait être renvoyée à l'instance précédente pour instructions complémentaires, cela est inutile ici.

2.4 D'un point de vue de la systématique fiscale, il faut toutefois encore brièvement aborder l'arrêt 2C_708/2010[4] du 28 janvier 2011 publié in StE 2011 B 42.25 Nr. 2, qui concernait aussi le canton d'Argovie et son système dualiste (voir ci-dessus, consid. 2.1 *ab initio*).
Le Tribunal fédéral a retenu que le transfert d'un immeuble d'un usage agricole à une utilisation commerciale (par exemple le commerce professionnel d'immeubles) implique nécessairement une réalisation systématique. Il s'agit d'un processus assimilé à une aliénation au sens du paragraphe 96, al. 2, lit. b LI/AG. Auparavant, le terrain est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, compte tenu de la durée de possession maximale. Seule la plus-value enregistrée depuis la réalisation systématique doit être appréhendée par l'impôt sur le revenu. Entre les deux, un changement de système a lieu qui doit être impérativement pris en compte dans le système dualiste. Ce n'est qu'ainsi que la plus-value accumulée avant le transfert et celle enregistrée après, sont chacune soumise à l'impôt qui est objectivement correct (voir en particulier les consid. 2.5 et 2.6). Dans le cas concret un tel transfert de la fortune commerciale agricole à une fortune commerciale «ordinaire» peut aussi, tout au plus au moment de l'incorporation de l'immeuble dans la zone à bâtir, être reconnu. Dans l'arrêt 2C_708/2010 le changement de système consistait dans le fait que les contribuables avaient eux-mêmes, à un moment déterminé, décidé et aussi exécuté un changement d'utilisation pour leurs immeubles. Dans un cas comme celui qu'il faut juger ici, le transfert ne découlerait pas d'une décision des contribuables prise peu avant le décompte (final) contesté, mais au contraire des conséquences juridiques du changement d'affectation qui, le cas échéant, remonte à plus longtemps. Cette différence d'avec l'arrêt 2C_708/2010 ne devrait certes pas exclure de manière systématique l'admission d'une fortune commerciale ordinaire (qui n'est pas privilégiée fiscalement) pour le laps de temps entre le changement d'affectation et le prélèvement privé ultérieur. La

125

règle dérogatoire privilégiée pourrait en soi entrer en ligne de compte pour la période précédent le changement d'affectation. Cela signifierait toutefois dans un cas comme celui-ci, que lors du transfert dans la fortune privée subséquente, l'impôt sur les gains immobiliers devrait encore être prélevé pour la période courant jusqu'au changement de zone d'affectation. Cela amènerait en soi dans de nombreux cas à des problèmes de praticabilité et de mise en oeuvre guère supportables, au regard d'une (très) longue durée de possession des immeubles, ce qui est fréquent en particulier dans le contexte agricole, et lorsque les changements d'affectation remontent à longtemps. Ensuite, de tels problèmes pourraient entre autres survenir lorsque pour l'imposition antérieure des gains immobiliers ce n'est pas la loi fiscale actuelle qui serait applicable mais la réglementation en vigueur jusqu'à fin 2000 et qui diffère partiellement du cadre juridique actuel (voir à ce propos l'arrêt 2C_380/2011 du 11 novembre 2011, en particulier le consid. 2.1, avec les autres références). Les problèmes deviendraient trop importants dans tous les cas où le changement d'affectation a eu lieu avant l'entrée en vigueur de la LDFR. Ces problèmes doivent être considérés dans le contexte global essentiel ici, selon lequel une règle d'exception douteuse doit être limitée de façon appropriée. Le besoin d'une telle limitation est important non seulement pour la relation générale entre les alinéas 2 et 4 du paragraphe 27 LI/AG[5], mais également pour trancher la question spécifique et déterminante dans le cas présent, soit de savoir dans quelle mesure une différenciation dans l'approche fiscale désirable mais problématique d'un point de vue (pour le moins aussi important) de la coordination des différents domaines du droit peut être encore prise en compte. En considérant tous les aspects, une imposition différente entre les deux phases (soit par l'impôt sur les gains immobiliers jusqu'au changement de zone d'affectation, par l'impôt sur le revenu pour la plus-value constatée depuis lors) ne s'impose que dans la mesure où elle doit se pratiquer non pas *a posteriori*, par exemple au moment du transfert dans la fortune privée de l'immeuble, mais déjà au moment du changement de zone d'affectation (notamment à la demande des contribuables). Cela n'était pas le cas ici.
C'est pourquoi, au regard de l'arrêt 2C_708/2010 il est exact, que l'instance précédente ait fondé son jugement exclusivement sur le paragraphe 27, al. 2 LI/AG.

126

2.5 En appliquant le paragraphe 27, al. 2 LI/AG, le Tribunal administratif a pris comme point de départ une valeur vénale déterminante - non contestée par les recourants - de 500'000 francs. Il en a déduit la part fixée à l'immeuble incluse dans la valeur comptable totale, soit celle, semble-t-il, qui fut la seule disponible. Les recourants ne font rien valoir non plus contre ce calcul ni n'établissent en quoi il constituerait une constatation qualifiée d'incorrecte des faits (voir consid. 1.3 ci-dessus), si bien qu'il lie le Tribunal fédéral. L'instance précédente a ainsi fixé, pour le prélèvement privé, un gain en capital de 446'243 francs. Il en résulte déjà un revenu plus élevé que les revenus imposables fixés par l'autorité de taxation de 387'680 fr. pour tous les immeubles. Au regard de l'interdiction de la *reformatio in pejus* prévue par le paragraphe 199, al. 2 LI/AG, l'instance précédente s'est limitée à confirmer la taxation de l'autorité de première instance. Cela peut être ici confirmé, sans que la situation des deux autres immeubles doive être analysée plus avant.

2.6 Ce que les recourants allèguent contre ces considérations ne peut justifier un autre résultat, pour autant que leurs objections se révèlent somme toute recevables (voir consid. 1.2 ci-dessus).
Ils font valoir en vain que l'arrêt entrepris est contraire à la pratique antérieure des autorités fiscales argoviennes et viole le principe de la bonne foi, la volonté claire du législateur, le principe de l'égalité de traitement ainsi que l'interdiction de l'arbitraire. Comme le Tribunal administratif le retient à bon droit dans sa décision, il a dû dans le présent litige déterminer en tout premier lieu, comment il convient de concrétiser, de manière appropriée, la notion d'immeuble agricole et sylvicole. Pour ce faire, il n'est pas lié par la pratique antérieure et éventuellement contraire au droit des autorités fiscales. Par ailleurs, il n'apparaît pas clairement quelles dispositions les recourants ont prises en se fondant sur la pratique alléguée. Ils ne peuvent finalement pas démontrer que les autorités ne souhaitent pas, selon l'arrêt entrepris, appliquer et transposer la définition donnée par le Tribunal administratif aux immeubles agricoles et sylvicoles.

3. Selon le paragraphe 51, al. 2 LI/AG,[6] les immeubles utilisés de manière agricole sont imposés selon leur valeur de rendement, lorsqu'ils se situent en dehors de la zone à bâtir ou appartiennent à la fortune commerciale agricole du ou de la propriétaire ou du conjoint. A l'inverse, il en découle que les immeubles utilisés à des fins agricoles

127

sis en zone à bâtir, qui n'appartiennent pas à une entreprise agricole sont imposés selon leur valeur vénale (voir Barbara Sramek, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, op. cit., N 34 ad § 51 LI/AG). Cette imposition plus élevée selon la valeur vénale doit entre autres entraver l'accaparement du terrain colloqué en zone à bâtir; elle est pour le moins appropriée dans un cas comme celui à juger ici, lorsqu'il s'agit essentiellement d'immeubles qui ne sont pas soumis au domaine de protection de la LDFR. La disposition légale et son application ici contestée n'entrent donc pas en conflit avec le droit foncier rural. Cela est compatible avec l'article 14, al. 2 LHID, lorsque de tels immeubles sont imposés selon leur valeur vénale (voir sur ce point encore l'arrêt 2P.270/1998 du 13 décembre 1999, consid. 4, StPS 18 48). En revanche, il est contraire aux pièces du dossier d'affirmer, comme le font les recourants, que l'immeuble transféré dans leur fortune privée devrait être estimé selon sa valeur de rendement (voir la décision d'estimation basée sur la valeur vénale du 7 janvier 2005, valable dès le 1er janvier 1999).

4. Vu ce qui précède, le recours n'est pas fondé et doit être rejeté, dans la mesure où il peut être déclaré recevable. Considérant l'issue du litige, les recourants sont tenus solidairement des frais (art. 66, al. 1 et 5 LTF).

(Tribunal fédéral, 2 décembre 2011, A.X et B.X c. Municipalité A, Administration fiscale du canton d'Argovie et Tribunal administratif du canton d'Argovie, 2C_11/2011, publié aux ATF 138 II 32)

Trad. b.v.

Note: Cet arrêt tranche en premier lieu la question de la définition de la notion d'immeuble agricole telle que prévue notamment aux articles 8 et 12 LHID et 18 LIFD. Dans un arrêt de renvoi du 15 décembre 2010 (2C_539/2010) concernant le report d'imposition du gain immobilier, le Tribunal fédéral avait déjà souligné la nécessité de se référer au droit foncier rural pour définir la notion d'immeuble agricole. L'autorité cantonale de dernière instance, en l'occurrence le Tribunal cantonal vaudois, a, suite à cet arrêt, considéré qu'il convenait également de se référer à l'article 2, al. 1 ou 2 LDFR pour définir l'immeuble agricole (arrêt du 4 janvier 2012, FI.2010.0082).Dans l'arrêt traduit ci-dessus, le Tribunal fédéral impose désormais de se référer exclusivement à la LDFR pour déterminer si l'immeuble en question est agricole ou non. Le critère de l'utilisation qui en est faite par le contribuable n'est pas déterminant et ne peut rendre agricole un immeuble auquel la LDFR ne s'applique pas.

128

Quid alors de l'immeuble de peu d'étendue (moins de 15 ares pour les vignes ou moins de 25 ares pour les autres terrains) pour lesquels «la loi ne s'applique» *pas selon l'art. 2, al. 3 LDFR? A notre avis, il convient de considérer qu'ils peuvent être qualifiés comme immeubles agricoles dans la mesure où ils sont tout de*

même soumis au champ d'application spécial de LDFR, soit les dispositions relatives aux améliorations de limites et à la charge maximale (art. 3, al. 4 LDFR).Cet arrêt a pour conséquence qu'un immeuble colloqué en zone à bâtir ne peut bénéficier des dispositions fiscales privilégiées relatives aux immeubles agricoles (voir consid. 2.1.2) que s'il relève de la LDFR selon son article 2, alinéa 2 (le premier alinéa ne traite que des immeubles qui sont situés en dehors d'une zone à bâtir au sens de l'art. 15 LAT).L'immeuble doit être bâti et faire partie d'une entreprise agricole (lit. a). Cette dernière notion est définie à l'article 7 LDFR. Ainsi, l'habitation de l'exploitant peut faire partie de l'entreprise agricole si elle se révèle nécessaire, soit en tenant compte des «besoins normaux au regard des standards prévalant dans le monde agricole» *(Yves Donzallaz, Traité de droit agraire suisse: droit public et droit privé, Tome 2, Berne 2006, p. 353, ch. 2549; également l'arrêt vaudois FI.2010.0082, consid. 3c).Selon la doctrine et la jurisprudence précitée, un immeuble non bâti sis intégralement en zone à bâtir pourrait toutefois encore être soumis à la LDFR s'il constitue une aire environnante appropriée au type de constructions qu'il aborde. A l'inverse, s'il ne constitue pas une telle aire environnante, il ne peut s'agir d'un immeuble agricole au sens de l'article 2, al. 2, lettre a ou d, qu'il soit ou non exploité à des fins agricoles (voir Donzallaz, op. cit., pp 554 et 563, ch. 3134 et 3165ss; voir consid. 2.3.1).Il en découle qu'un immeuble non bâti qui ne remplirait pas les conditions d'application de la LDFR sera soumis aux règles fiscales ordinaires (imposition de l'entier du bénéfice réalisé par le biais de l'impôt sur le revenu) et ne pourra bénéficier d'une imposition séparée selon les règles relatives à l'impôt sur les gains immobiliers. Peu importe que le contribuable l'utilise quand même à des fins agricoles: il sera dès lors imposé comme «un professionnel de l'immobilier» si l'immeuble en question est affecté à sa fortune commerciale. Conformément aux règles édictées par l'Administration fédérale des contributions l'«ensemble» des immeubles d'un agriculteur sont en général soit affectés à sa fortune commerciale soit à sa fortune privée sans que cela dépende du contribuable (soit par choix soit en raison d'une activité faisant de lui un commerçant professionnel; voir la Circulaire N° 3 de l'AFC du 25 novembre 1992, ch. 3; également Martin Würsch, Un revers pour les paysans qui détiennent des terrains à bâtir, in: Agri [hebdomadaire professionnel agricole de la suisse romande] de janvier 2012). En effet, selon l'AFC le principe de l'unité économique prévu par le droit foncier rural (art. 7 LDFR:* «Par entreprise agricole, on entend une unité composée d'immeubles, de bâtiments et d'installations agricoles...») *est applicable.La deuxième question abordée par cet arrêt est celle de la réalisation systématique consécutive au changement de fortune «commerciale» de l'immeuble. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir l'arrêt 2C_708/2010, cité dans l'arrêt traduit ci-dessus = RDAF 2011 II 391, consid. 2.5, mais également l'arrêt antérieur 2C_598/2007 = RF 2008, p. 864), un tel transfert*

129

implique que pendant «une seconde logique», l'immeuble a perdu sa qualité d'immeuble commercial pour entrer dans la fortune privée du contribuable avant d'être à nouveau transféré dans sa fortune commerciale (ordinaire cette fois-ci). Le fait que l'immeuble soit avant et après un immeuble commercial n'y change rien: il y a eu un changement de système d'imposition (gain immobilier quand l'immeuble était un immeuble agricole puis revenu imposable après le changement d'utilisation).La jurisprudence précitée a en conséquence estimé que le gain immobilier devait être perçu lors du transfert de la fortune privée à la fortune commerciale ordinaire, conformément à l'article 12, al. 2, lit. b LHID. En effet, la sortie de l'immeuble du champ d'application de l'impôt sur les gains immobiliers implique une réalisation systématique dans le système dualiste. Dans le système moniste, un tel transfert ne peut être imposé (art. 12, al. 4, lit. b LHID).Le Tribunal fédéral avait par ailleurs précisé que ce dernier transfert devait être imposé en tenant compte de la durée de possession maximale. Dès lors, seul l'accroissement intervenu depuis l'entrée de l'immeuble dans la fortune commerciale ordinaire du contribuable jusqu'à la cession de l'activité (ou du transfert définitif cette fois-ci de l'immeuble dans sa fortune privée) est soumis à l'impôt sur le revenu (voir également le consid. 2.4 ci-dessus). Cela impliquerait de faire le départ entre les deux impôts.Toutefois, dans l'arrêt traduit ci-dessus, le Tribunal fédéral estime que des raisons de praticabilité et la nécessité de limiter l'imposition privilégiée des agriculteurs imposent de ne pas procéder à une telle distinction. Ce résultat amène de manière critiquable à ce que l'ensemble de la plus-value réalisée lors de la cession de l'activité ou de la vente de l'immeuble soit soumis à l'impôt sur le revenu. Cette plus-value n'est pas appréhendée par le biais de l'impôt «objectivement juste», comme dit dans la jurisprudence antérieure (voir également Pius Koller, Jusletter du 27 février 2012, ch. 8). Si le mode d'imposition des bénéfices réalisés sur des immeubles agricoles peut être critiqué (voir les références de doctrine citées au consid. 2.1 ci-dessus), il paraît douteux de le limiter en contrevenant tant au texte de la loi qu'à sa systématique.Cet arrêt a également d'autres conséquences. Outre l'imposition de l'entier de la plus-value par le biais de l'impôt ordinaire sur le revenu, l'immeuble peut-être estimé à sa valeur vénale pour déterminer la fortune imposable du contribuable (voir le consid. 3). Cela peut mener à une réduction des paiements directs auxquels ont droit les agriculteurs (voir Martin Würsch, op. cit. et Piuis Koller, op. cit., ch. 19). En effet, l'article 23 de l'Ordonnance sur les paiements directs versés dans l'agriculture (RS 910.13) plafonne les paiements directs en fonction de la fortune imposable. Cette dernière augmentera d'autant que les immeubles sis en zone à bâtir sont estimés à leur valeur vénale.Cet arrêt implique également que le report d'imposition de l'article 12, al. 3, lit. d LHID ne sera accordé que si l'immeuble vendu et celui acquis (ou amélioré) en remploi sont soumis à la LDFR.Enfin, il convient également de mentionner les débats en cours devant les Chambres fédérales relatives à la modification de la Loi sur l'aménagement du territoire. Son article 5, al. 1 prévoit actuellement: «Le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des

130

avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement» *Or, les deux Chambres ont voté l'introduction d'une taxe de 20% pour compenser les mesures d'aménagement du territoire qui bénéficient au propriétaire (voir BO CE 2011, pp 1174ss; BO CN 2012, pp 120ss). Le détail de ce prélèvement serait laissé à l'appréciation des cantons, étant précisé que le Parlement prévoirait de régler l'enchevêtrement entre cette taxe et l'impôt sur les gains immobiliers mais non le lien entre celle-ci et l'impôt sur le revenu. Ce dernier peut en effet être prélevé lors du transfert définitif de l'immeuble dans la fortune privée du contribuable alors que la taxe serait reportée au moment de l'aliénation de l'immeuble. Il y a ainsi un risque que la plus-value liée à la modification de la zone d'affectation soit taxée deux fois.Afin de minimiser les conséquences fiscales de cet arrêt, le contribuable, au moment du changement de la zone d'affectation de l'immeuble agricole (et commercial) qui induirait également que cet immeuble perde sa qualité de bien-fonds agricole, peut intervenir auprès de l'Administration fiscale pour demander que ce passage d'un impôt à un autre donne lieu à une réalisation systématique imposable au titre de gain immobilier. La question se pose également de décider d'affecter cet immeuble définitivement à sa fortune privée (et non à sa fortune commerciale «non agricole»), ce qui n'est pas constitutif d'une réalisation systématique pour la plus-value immobilière (l'immeuble reste soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, en tant qu'immeuble privé), mais seulement pour les amortissements récupérés (art. 8 LHID et 18 LIFD). Dès lors que le Tribunal fédéral estime qu'un tel immeuble n'est plus agricole, il n'y a plus lieu de considérer qu'il fait partie de l'exploitation agricole et que le contribuable ne puisse l'affecter séparément de ses autres immeubles à sa fortune privée. En effet, selon la doctrine, seuls les immeubles soumis à la LDFR peuvent être intégrés dans une entreprise agricole au sens de l'article 7 LDFR (voir Yves Donzallaz, op. cit., ch. 2475).Lorsque le changement d'affectation remonte à plusieurs années, le contribuable sera peut-être conseillé d'invoquer les articles 8, al. 2bis LHID et 18a LIFD dont la teneur est la suivante:* «Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert.
Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble». *Le contribuable ne sera dès lors pas imposé sur l'ensemble de la plus-value au moment du transfert définitif de l'immeuble dans sa fortune privée. Un risque existe que les agriculteurs, au lieu de vendre les immeubles sis en zone à bâtir, soient amenés à les conserver le plus longtemps possible. Comme indiqué plus haut, dans la mesure où l'immeuble n'est pas soumis à la LDFR, il ne peut être intégré à une entreprise agricole. Le contribuable pourra donc le conserver tout en vendant son exploitation sans que cela constitue une violation de l'interdiction du partage matériel (art. 58, al. 1 LDFR:* «Aucun immeuble ou partie d'immeuble ne peut être soustrait à une entreprise agricole»).

Bastien Verrey, docteur en droit

1. Ndt:
Les références au texte allemand sont: FF 1983 III 1, pp 36 et 162.

2. Ndt: voir le deuxième arrêt rendu par le Tribunal cantonal vaudois le 4.01.2012, FI.2010.0082, disponible sous http://www.jurisprudence.vd.ch

3. Ndt:
La lettre c couvre l'hypothèse d'un immeuble à cheval sur deux zones, qui est de toute façon soumis à la LDFR indépendamment de

son usage (voir DONZALLAZ, op. cit., p. 559, ch. 3149ss: *La seule condition posée par l'art. 2, al. 2 lit. c LDFR est donc celle de l'incorporation partielle en zone agricole*).

4. RDAF 2011 II 391.

5. Ndt: le pararaphe 27, al. 2 LI/AG correspond à l'art. 18, al. 2 LIFD (bénéfices en capital commercial), l'alinéa 4 à l'art. 18, al. 4 LIFD (bénéfices en capital réalisés sur des immeubles agricoles et sylvicoles).

6. Ndt: les §§ 46 ss LI/AG concernent l'impôt sur la fortune.