

---

Schweizerische Gesellschaft für Agrarrecht  
Weiterbildungsveranstaltung 2012

Résumé de l'arrêt du Tribunal fédéral  
2C\_11/2011 du 02 décembre 2011

## I. FAITS

En 2004, A. et B. X entreprennent différentes opérations relatives à leur patrimoine. Ils **transfèrent** notamment un **bien-fonds non-bâti** (i.e. terrain nu) **situé en zone à bâtir et utilisé jusqu'ici à des fins agricole** de leur fortune commerciale **dans leur fortune privée** avec effet rétroactif au 31 janvier 2003.

En mai 2008, la Commission des impôts de A. retient au titre de l'impôt cantonal et communal pour l'année 2003 un revenu imposable de CHF 443'000, dont un **gain en capital** résultant notamment de la **cessation de leur activité indépendante agricole** pour CHF 387'680, et une fortune imposable de CHF 478'000. Le Tribunal du canton d'Argovie confirme cette décision dans un arrêt du 1<sup>er</sup> novembre 2010.

Le couple X. recourt au Tribunal fédéral contre la décision du Tribunal cantonal argovien et demande l'annulation de la décision.

## II. DROIT - TRAITEMENT FISCAL DU TRANSFERT D'UN BIEN-FONDS NON-BÂTI SITUE EN ZONE A BÂTIR DE LA FORTUNE COMMERCIALE A LA FORTUNE PRIVEE

De manière générale, la **loi fiscale argovienne** est, en matière d'imposition des gains immobiliers, basée sur un **système dualiste**.

Ainsi, les **gains immobiliers** provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation d'un immeuble appartenant à la **fortune commerciale** sont **frappés de l'impôt sur le revenu**. Ce régime s'applique également en cas de transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée.

Ce n'est qu'**à titre subsidiaire**, à savoir si ces gains échappent à l'impôt sur le revenu, qu'ils sont soumis à l'**impôt sur le gain immobilier** (art. 8 al. 1 in fine et 12 al. 4 LHID).

Or, l'art. 27 al. 4 StG/AG (art. 18 al. 4 LIFD) prévoit dans ce contexte que les **gains** provenant de l'aliénation d'**immeubles commerciaux agricoles** ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'**à concurrence des dépenses d'investissement**, à savoir à concurrence des amortissements à rattrapper.

Au vue des dispositions précitées, le Tribunal fédéral constate ainsi l'existence d'un **régime fiscal privilégié** (critiqué en doctrine) **lors de l'aliénation d'immeubles commerciaux agricoles**. En effet, seuls les bénéfices provenant d'amortissements à récupérer sont soumis à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal sur le revenu. Le « vrai » gain en capital que représente la **plus-value conjoncturelle** lors de la vente de l'immeuble (ou lors d'un cas de réalisation systématique) est quant à lui **exonéré au niveau fédéral** et uniquement soumis à l'impôt cantonal et communal sur le gain immobilier.

Il est dès lors **crucial de définir la notion d'immeuble agricole** pour décider de l'application dudit régime privilégié. Or, le droit fiscal ne propose pas de définition de l'immeuble agricole. Le Tribunal fédéral se réfère ainsi à l'un de ses précédents arrêts (arrêt 2C\_539/2010 du 15 décembre 2010) où il prend en considération les différentes législations applicables en matière de droit foncier pour interpréter la notion d'immeuble agricole. En effet, selon le Tribunal fédéral, ces lois, bien qu'ayant un champ d'application différent, poursuivent un objectif commun, à savoir le maintien en mains des exploitants agricoles de la propriété du sol agricole qui représente un facteur de production déterminant. Le Tribunal fédéral se base ainsi sur la Loi fédérale sur l'aménagement du territoire (LAT), la Loi fédérale sur le droit foncier rural (LDFR) et la Loi fédérale sur l'agriculture pour définir la notion d'immeuble agricole.

Or, l'art. 2 al. 1 LDFR prévoit que la dite loi s'applique aux **immeubles agricoles situés en dehors d'une zone à bâtir** au sens de l'art. 15 LAT et **dont l'utilisation agricole est licite**. Par ailleurs, l'art. 2 al. 2 LDFR mentionne lui une liste d'autres cas dans lesquels la LDFR s'applique également. A sa lettre a, l'art. 2 al. 2 précise ainsi que la LDFR s'applique aux **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**.

Le Tribunal fédéral développe ainsi **trois critères cumulatifs** pour que les immeubles se trouvant **dans une zone à bâtir** puissent être qualifié d'immeuble agricole de manière **à bénéficier du régime fiscal privilégié** : **(i)** l'immeuble comprend des bâtiments et installations agricoles, y compris une aire environnante appropriée, **(ii)** l'immeuble est approprié à un usage agricole et **(iii)** l'immeuble appartient à une entreprise agricole au sens de l'art. 7 LDFR.

### III. APPLICATION AU CAS D'ESPECE

En l'espèce, il n'est pas contesté que l'immeuble en question est un **bien-fonds non-bâti se trouvant en zone à bâtir**. Les **critères cumulatifs** développés par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C\_539/2010 ne sont donc **pas remplis**.

Ainsi, ce n'est pas parce que l'immeuble se situe en zone à bâtir (comme retenu par les autorités cantonales) que le régime fiscal privilégié ne s'applique pas à la présente affaire. C'est bien plutôt **parce que l'immeuble en question ne comprend pas de bâtiment ou d'installation agricole** (au sens de la LDFR) que le régime privilégié ne s'applique pas, l'une des trois conditions cumulatives n'étant pas réalisée. Par conséquent, malgré une motivation incorrecte de l'instance cantonale, la conclusion juridique de cette dernière est confirmée par le Tribunal fédéral.

Pour le surplus, le Tribunal fédéral reconnaît que son analyse s'éloigne des pratiques cantonales habituelles et de l'approche défendue par la doctrine majoritaire (critère de l'utilisation effective). Il légitime sa solution en mettant en avant la nécessité d'une définition unique pour assurer l'unité et l'harmonisation de l'ordre juridique suisse. Or, la concrétisation de certaines notions par le droit fiscal ne peut se faire que conformément aux buts et champs d'application des lois applicables au droit foncier. Par conséquent, cette exigence d'**harmonisation entre le droit fiscal et le droit foncier rural permet de limiter, selon le Tribunal fédéral, un privilège fiscal guère justifié**.

### IV. *OBITER DICTUM* ET AUTRES ARGUMENTS JURIDIQUES

#### 1. **Réalisation systématique lors d'un transfert de la fortune commerciale agricole dans la fortune commerciale ordinaire**

Le Tribunal fédéral indique également dans un *obiter dictum* **relativement détaillé** que le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale agricole à la fortune commerciale ordinaire ne peut pas avoir lieu sans **réalisation systématique**.

En effet, avant le transfert (hors de la fortune agricole), les éventuels bénéfices de la vente de l'immeuble sont soumis à l'impôt cantonal et communal sur le gain immobilier uniquement en ce qui concerne la plus-value conjoncturelle et sont exonérés au niveau fédéral (cf. régime privilégié susdécrit), seuls les amortissements à rattrapper étant soumis à l'impôt (fédéral et cantonal) sur le revenu. Or, suite au transfert dans la fortune commerciale ordinaire, le gain en

capital réalisé lors de la vente de l'immeuble est soumis dans sa totalité à l'impôt sur le revenu (fédéral et cantonal) ordinaire.

Il s'agit dès lors d'un **changement « systémique » du régime d'imposition** qu'il faut prendre en considération de façon à **distinguer le traitement de la plus-value conjoncturelle avant et après le transfert** de la fortune agricole à la fortune commerciale ordinaire.

Un tel transfert a notamment lieu lorsque le bien-fonds est intégré dans une zone à bâtir et perd de ce fait la qualité d'« immeuble agricole » (telle que nouvellement définie par le Tribunal fédéral). Selon ce dernier, le régime fiscal privilégié devrait s'appliquer à la période antérieure au changement de zone. Un tel traitement ne va pas sans un certain nombre de difficultés pratiques. En effet, cela reviendrait à appliquer le régime fiscal privilégié à la plus-value prise par l'immeuble avant son passage en zone à bâtir et le régime fiscal ordinaire à la plus-value prise par l'immeuble (agricole mais non bâti) suite au changement de zone.

Le Tribunal fédéral préconise dès lors une **analyse en deux phases au moment du classement** (changement de zone): **(i)** dans un premier temps, l'immeuble est transféré de la fortune commerciale agricole à la fortune privée pour « une seconde logique », puis dans un deuxième temps, **(ii)** l'immeuble est transféré dans la fortune commerciale ordinaire. Ce traitement fiscal ne peut s'opérer **que lorsqu'il en est expressément fait la demande** par les contribuables **au moment du changement de zone** et non pas rétroactivement au moment du transfert dans la fortune privée.

## 2. Violation du principe de la bonne foi et du principe d'égalité de traitement

Les recourants affirment que la décision cantonale attaquée contrevient à la pratique habituellement suivie jusqu'ici par les autorités fiscales argoviennes, ceci en violation du principe de la bonne foi.

Le Tribunal fédéral indique que les autorités argoviennes étaient confrontées pour la première fois dans le cas de la présente affaire à la concrétisation de la notion d'immeuble agricole. Partant, elles n'étaient liées par aucune pratique antérieure.

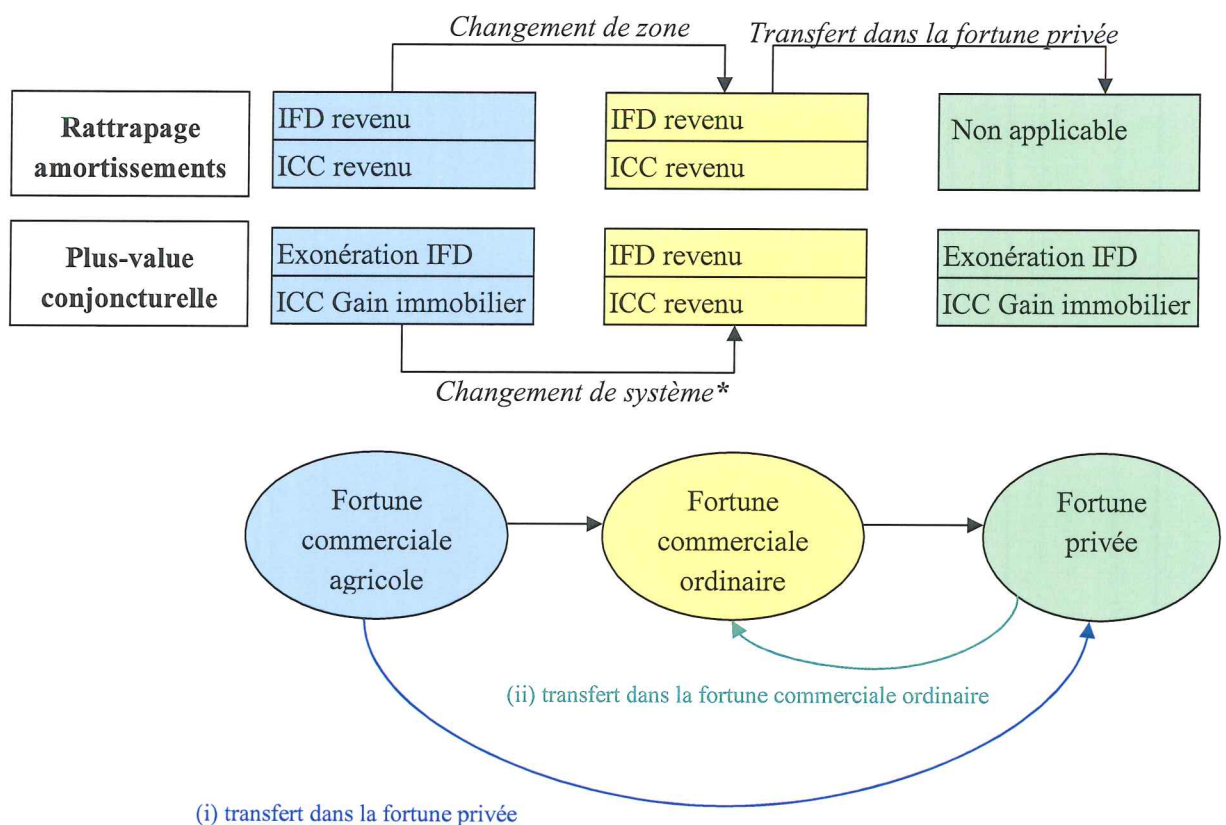
## 3. Valeur d'estimation déterminante pour l'impôt sur la fortune

Selon l'art. 51 al. 2 StG/AG, les immeubles utilisés de manière agricole sont estimés à leur valeur d'exploitation uniquement lorsqu'ils sont situés hors zone

à bâtir ou lorsqu'ils appartiennent à la fortune commerciale agricole du propriétaire. Partant, *a contrario*, les immeubles affectés à l'agriculture qui sont situés dans une zone à bâtir et qui n'appartiennent pas à une exploitation agricole, sont imposés à leur valeur vénale.

Une telle disposition, qui a pour conséquence une imposition plus élevée, vise à éviter l'accaparement des terrains sis en zone à bâtir. Une telle solution est appropriée lorsque, comme dans le cas présent, le bien fonds n'entre pas dans le champ d'application de la LDFR.

## V. SCHEMA RECAPITULATIF



- \* réalisation systématique – passage pour « une seconde logique » dans la fortune privée
- (i) transfert dans la fortune privée
  - (ii) transfert dans la fortune commerciale ordinaire et réajustement du coût « d'acquisition » (i.e. de la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu).

**VI. Annexe :**

Tableau des régimes cantonaux d'imposition du gain immobilier. Source : Droit fiscal 2012, Pascal Hinny / Jean-Blaise Eckert (éditeurs), Schultess 2012, p. 2385s.

\* \* \*

