Urteilskopf

126 II 473

48. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 2 novembre 2000 dans la cause Administration fédérale des contributions contre Tribunal administratif du canton de Vaud et A. (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 18 Abs. 4 und Art. 47 Abs. 1 DBG: Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken.

Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken durch einen Landwirt bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit als Realisationstatbestand. Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen (E. 3-5d).

Regeste (fr):
Art. 18 al. 4 et art. 47 al. 1 LIFD: affermage d'immeubles agricoles.

Affermage d'immeubles agricoles par un paysan cessant son activité en tant qu'acte de réalisation. Imposition des amortissements repris (consid. 3-5d).

Regesto (it):
Art. 18 cpv. 4 e art. 47 cpv. 1 LIFD: affitto di fondi agricoli.

L'affitto di fondi agricoli da parte di un agricoltore che cessa la propria attività lucrativa costituisce un atto di realizzazione. Imposizione degli ammortamenti ricuperati (consid. 3-5d).

Sachverhalt ab Seite 473

BGE 126 II 473 S. 473

A., propriétaire d'un domaine agricole, a cessé son activité d'agriculteur indépendant le 31 décembre 1995. Dès le 1er janvier 1996, il a remis son capital fermier (bétail, machines, etc.) et affermé son domaine - à l'exception d'une vigne - à un tiers pour une durée initiale de quinze ans. Il a également demandé au fisc de procéder à une taxation intermédiaire avec effet au 1er janvier 1996, ce qui a été fait. Le fisc a soumis à l'impôt fédéral annuel entier de l'art. 47 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) le bénéfice en capital correspondant au gain réalisé par A. lors de la remise de son capital fermier ainsi que le bénéfice constitué par les amortissements cumulés au 31 décembre 1995 sur ses biens-fonds agricoles affermés. Cette imposition a été confirmée sur réclamation.

BGE 126 II 473 S. 474

Saisi d'un recours du contribuable, le Tribunal administratif cantonal l'a admis. Il a notamment relevé que l'affermage apparemment irréversible de l'exploitation agricole de celui-ci constituait un transfert d'éléments commerciaux dans sa fortune privée et que le bénéfice en résultant devait, en principe, être soumis à l'impôt prévu par l'art. 47 al. 1 LIFD. Toutefois, du moment que l'intéressé avait cessé son activité professionnelle

sans procéder à un décompte fiscal des réserves latentes afférentes aux immeubles agricoles affermés, il fallait admettre, par analogie avec la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de commerce professionnel d'immeubles (cf. ATF 125 II 113 = RDAF 1999 2 p. 385), que ces biens-fonds n'avaient pas quitté son patrimoine commercial. L'impôt fédéral direct dont il devait s'acquitter en raison de la cessation de son activité d'agriculteur indépendant ne portait dès lors que sur le gain réalisé lors de la remise de son capital fermier. Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions conteste l'application par analogie au cas particulier de la jurisprudence du Tribunal fédéral à laquelle l'autorité intimée se réfère. Le Tribunal fédéral a admis le recours, annulé l'arrêt attaqué et confirmé la décision sur réclamation.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. a) L'art. 18 LIFD prévoit notamment que tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables (cf. al.1); 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; le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation (cf. al. 2); les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement (cf. al. 4). L'obligation de tenir des livres n'est plus une condition d'imposition des bénéfices en capital réalisés sur des éléments de la fortune commerciale, contrairement à ce que prévoyait l'art. 21 al. 1 lettres d et f de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant

la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD; l'arrêté du Conseil fédéral) (cf. ATF 125 II 113 consid. 5c p. 121 s. = RDAF 1999 2 p. 394, consid. 5d). Ainsi, de tels bénéfices réalisés par les agriculteurs sont dorénavant soumis de manière générale à l'impôt fédéral direct, dans les limites toutefois de l'art. 18 al. 4 LIFD (cf. également la lettre c ci-dessous). b) En cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession, le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire (cf. art. 45 al. 1 lettre b LIFD). Cette taxation est fondée sur celle ordinaire en vigueur, augmentée ou diminuée des éléments du revenu qui ont été modifiés (cf. art. 46 al. 2 LIFD). Aux termes de l'art. 47 al. 1 LIFD, à la fin de l'assujettissement ou lors d'une taxation intermédiaire, les bénéfices en capital, définis à l'art. 18 al. 2 LIFD, qui n'ont pas été imposés comme revenu ou qui ne l'ont pas encore été pendant une période fiscale entière, sont soumis, l'année fiscale au cours de laquelle ils ont été acquis, à un impôt annuel entier perçu au taux correspondant à ces seuls revenus. Cette imposition spéciale - dont la fonction est similaire à celle qui était prévue par l'art. 43 AIFD (cf. MARCO DUSS/DANIEL SCHÄR, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [cité: Kommentar], vol. I/2a, Bâle 2000, n. 3 ad art. 47 LIFD; DANIELLE YERSIN, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in Archives 67 p. 112) - vise à imposer les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Elle établit une sorte de décompte fiscal final en soumettant à l'impôt, non seulement les bénéfices de liquidation obtenus lors de la cessation ou de l'aliénation de l'entreprise, mais également toutes les réserves réalisées au cours de la période de calcul et de celle de taxation, qui échapperaient sinon à l'impôt en raison de la brèche de calcul provoquée par la taxation intermédiaire, soit aussi les réserves qui ne sont pas en rapport direct avec la liquidation elle-même (cf. dans ce sens, Archives 66 p. 61 consid. 3c, p. 236 s. consid. 3c). Ainsi, selon la jurisprudence constante (cf. ATF 125 II

113 consid. 6c/aa p. 125 = RDAF 1999 2 p. 398 s. consid. 6c/aa et les arrêts cités) - sur laquelle il n'y a pas lieu de revenir - lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée

BGE 126 II 473 S. 476

doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d-'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers. Il n'y a en principe pas de place pour une imposition des bénéfices réalisés, lors de ventes ultérieures. c) L'art. 18 al. 4 LIFD n'impose les gains en capital réalisés sur des immeubles agricoles qu'à concurrence de la part correspondant aux amortissements récupérés (cf. MARKUS REICH, Kommentar, vol. I/2a, Bâle 2000, n. 64 ad art. 18 LIFD; YERSIN, op. cit., p. 108; LAURENT SAVOY, L'imposition du revenu agricole, thèse Lausanne 1992, p. 92 et 107 s.; Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 sur l'harmonisation fiscale, in FF 1983 III 1 ss [cité: Message sur l'harmonisation fiscale], p. 170). Ces derniers correspondent à la différence entre la valeur comptable des biens-fonds en cause et leur prix d'acquisition augmenté des dépenses d'investissement (cf. JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. Lausanne 1998, p. 355). Comme l'a relevé à juste titre le Tribunal administratif, l'art. 18 al. 4 LIFD s'applique non seulement aux gains d'aliénation mais également à ceux issus de réévaluation ou de transfert dans la fortune privée (cf. REICH, op. cit., n. 65 ad art. 18 LIFD; PETER GURTNER, Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender, in Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Bâle 1995, p. 43 ss, note 5 p. 45). Par ailleurs, en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire, de tels gains sont soumis à l'impôt annuel entier de l'art. 47 al. 1 LIFD (cf. dans ce sens SAVOY, op. cit., p. 170; cf. également le ch. 1 p. 1 de la Circulaire n. 3 de l'Administration fédérale des contributions du 25 novembre 1992 "betreffend Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)", reproduite in PESTALOZZI/GMÜR/PATRY, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, vol. 8, II A c 190), même si cette disposition ne se réfère expressément qu'à l'art. 18 al. 2 LIFD. d) aa) Sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral, l'affermage par son propriétaire d'une entreprise astreinte à tenir des livres constituait une réalisation imposable en vertu de l'art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD ou, en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire, selon l'art. 43 AIFD, à condition que cette remise à bail paraisse irrévocable et ne représente pas une mesure purement provisoire,

BGE 126 II 473 S. 477

prise dans l'attente d'un acheteur ou de la remise de l'affaire à un héritier (cf. Archives 41 p. 452 s. consid. 3a = RDAF 1973 p. 391 s. consid. 3a; Archives 41 p. 507 s. consid. 2 = RDAF 1974 p. 184 s. consid. 2; StE 1996 B 23.2 n. 16 consid. 3; ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer, Ière partie, 2ème éd. Bâle 1982, n. 171 ad art. 21 AIFD; HEINZ MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2ème éd. Zurich 1985, n. 23 lettre b ad art. 43 AIFD). bb) Le projet de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct prévoyait expressément que, dans la mesure où il n'était pas temporaire, l'affermage d'une entreprise était assimilé à un transfert imposable dans la fortune privée (cf. art. 18 al. 3 dudit projet in FF 1983 III 332). Cette prescription avait pour but de remédier à l'insécurité liée à l'appréciation fiscale des remises à bail commerciales (cf. Message sur l'harmonisation fiscale p. 171). Au cours des débats parlementaires, cette disposition a toutefois été supprimée par crainte de provoquer des charges fiscales insupportables pour certains entrepreneurs. Cette suppression impliquait toutefois la poursuite de la pratique développée sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral (cf. BO 1987 CN p. 1740, BO 1988 CE

p. 811, BO 1989 CN p. 727 et BO 1989 CE p. 590 s.). Ainsi, dans la mesure où les conditions posées par la jurisprudence mentionnée ci-dessus (lettre d/aa) sont remplies, l'affermage d'une entreprise, astreinte ou non à tenir des livres, constitue une réalisation au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD - respectivement de l'art. 18 al. 4 LIFD s'il s'agit de la remise à bail d'immeubles agricoles ou sylvicoles - soumise, en cas de fin d'assujettissement ou de taxation intermédiaire, à l'impôt annuel entier de l'art. 47 al. 1 LIFD (cf. REICH, op. cit., n. 42 ad art. 18 LIFD; DUSS/SCHÄR, op. cit., n. 13 ad art. 47 LIFD).

4. L'intimé a bénéficié à bon droit d'une taxation intermédiaire au 1er janvier 1996 en raison de la cessation de son activité lucrative indépendante d'agriculteur le 31 décembre 1995 (cf. art. 45 al. 1 lettre b LIFD). En outre, compte tenu de son âge au moment de l'affermage de son domaine (65 ans révolus) et de la durée du contrat conclu (quinze ans, renouvelable tacitement pour de nouvelles périodes de six ans), cette remise à bail paraît définitive, comme le relève à juste titre la recourante. Cette opération représente dès lors la réalisation des biens-fonds concernés, de sorte que la reprise d'amortissements sur ces derniers (cf. art. 18 al. 4 LIFD) doit en principe être imposée conformément à l'art. 47 al. 1 LIFD (cf. consid. 3c et 3d/bb ci-dessus).

Reste à examiner si, comme le soutient le Tribunal administratif, l'arrêt de l'autorité de céans auquel il se réfère (cf. ATF 125 II 113 = RDAF 1999 2 p. 385) peut être appliqué par analogie au cas particulier, de sorte qu'il faudrait admettre, pour des raisons d'équité visant à éviter une imposition massive du contribuable, que les immeubles affermés sont demeurés dans sa fortune commerciale, ce que l'Administration fédérale des contributions conteste.

5. a) Cet arrêt concerne l'imposition d'un bénéfice en capital immobilier réalisé en 1994 par un ancien entrepreneur en construction qui, en 1981, avait clairement informé les autorités fiscales de son intention de mettre fin à cette activité, sans toutefois préciser s'il poursuivait ou non son activité indépendante parallèle de commerçant d'immeubles, alors qu'il conservait des biens-fonds commerciaux, tenait une comptabilité pour ceux-ci et continuait à faire valoir la déduction de pertes commerciales. Le Tribunal fédéral a estimé que, dans la mesure où ce contribuable n'avait pas procédé avec le fisc à un décompte des réserves latentes sur ses immeubles, ceux-ci étaient restés dans son patrimoine commercial après la fin de son activité d'entrepreneur, le simple écoulement du temps ne pouvant les avoir transférés dans sa fortune privée. La longue durée de possession du bien-fonds aliéné et le fait que, pendant une période assez étendue, l'intéressé n'avait effectué aucune transaction immobilière ne permettaient pas à eux seuls d'admettre qu'il ne l'avait pas vendu dans l'exercice d'une activité indépendante visant à l'obtention d'un bénéfice. En effet, les commerçants professionnels d'immeubles conservent souvent des objets durant des années pour les raisons les plus diverses, jusqu'au moment où ils les revendent avec bénéfice, que ce soit, par exemple, parce qu'ils ont compté dès le début sur un gain d'aliénation réalisable à long terme, ou parce qu'ils voulaient tout d'abord faire construire sur les terrains ou parce qu'une construction projetée s'est heurtée à des obstacles imprévus. Une vente différée dans ces circonstances reste néanmoins toujours liée à leur activité professionnelle dans le domaine immobilier. Peu importe qu'ils conservent les biens-fonds acquis à des fins commerciales au titre de placement sur une longue durée (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/bb et 6c/cc p. 126 s. = RDAF 1999 2 p. 399 s. consid. 6c/bb et 6c/cc). b) Dans cet arrêt, l'autorité de céans n'a nullement remis en cause sa jurisprudence selon laquelle, lors de la cessation d'une activité lucrative indépendante, les bénéfices en capital issus du passage dans la fortune privée du contribuable d'éléments commerciaux liés à

cette activité doivent être imposés (cf. consid. 3b ci-dessus). Elle a uniquement opté pour une solution tenant compte de la très grande difficulté de déterminer le moment auquel un commerçant d'immeubles met fin à son activité, en particulier lorsqu'il reste propriétaire de biens-fonds commerciaux après la fin d'une autre activité professionnelle voisine. Elle a dès lors estimé que le transfert de ces immeubles dans son patrimoine privé ne devait être effectué que s'il manifestait clairement son intention de mettre également fin à son activité lucrative dans le domaine immobilier (sur cette question, cf. YERSIN, op. cit., p. 113 s.; HANS PETER DERKSEN et MARTIN BYLAND, Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im DBG, in L'Expert fiduciaire 1999 p. 170 s.; DANIELLE YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in Archives 59 p. 162 ss). Faute d'une telle manifestation, cette activité était supposée perdurer. Dès lors, on ne saurait parler d'imposition différée, du moins au sens du droit en matière d'impôt sur les gains immobiliers (cf. art. 12 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; cf. également BERNHARD ZWAHLEN, Kommentar, vol. I/1, Bâle 1997, n. 61 ad art. 12 LHID), aucune réalisation d'immeubles n'ayant lieu. c) Contrairement à ce que pense l'autorité intimée, cet arrêt ne saurait s'appliquer au cas particulier, la situation de fait étant différente. En affermant son domaine, l'intéressé - qui n'a jamais fait professionnellement des opérations immobilières - a en effet mis fin à sa seule et unique activité lucrative, soit celle d'agriculteur indépendant. Selon les faits retenus par l'arrêt attaqué (cf. art. 105 al. 2 OJ), il a en outre clairement informé le fisc de la cessation de cette activité et lui a même expressément demandé, pour ce motif, de procéder à une taxation intermédiaire. Sa situation ne diffère dès lors pas de celle du contribuable qui cesse toute activité (cf. consid. 3b ci-dessus). En raison de la remise à bail de son domaine, il n'a en particulier conservé dans son patrimoine aucun immeuble qu'il pourrait utiliser pour poursuivre une activité commerciale. Par ailleurs, il n'y a aucune raison de le prémunir contre une imposition découlant de sa propre demande de taxation intermédiaire et qui, au demeurant, ne paraît pas insupportable dans la mesure où il s'est déjà acquitté de l'ensemble des impôts litigieux. Enfin, la remise à bail de ses biens-fonds paraît irrévocable (cf. consid. 4 ci-dessus), de sorte qu'il n'y a pas lieu de croire qu'il entendait se livrer ultérieurement à une aliénation (cf. consid. 3b ci-dessus) de ceux-ci.

d) Vu ce qui précède, force est de constater que l'affermage des immeubles en cause constitue un acte de réalisation (cf. la jurisprudence citée au consid. 3b ci-dessus, et notamment l' ATF 112 Ib 79 consid. 4b p. 86 = RDAF 1990 p. 27 s. consid. 4b) entraînant l'imposition des amortissements cumulés sur ceux-ci (cf. art. 18 al. 4 LIFD) en vertu de l'art. 47 al. 1 LIFD (cf. consid. 3d/bb ci-dessus). Contraire au droit fédéral, l'arrêt entrepris doit ainsi être annulé dans la mesure où il concerne l'impôt fédéral direct.