



Berne, le 19 juin 2026

Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence

Rapport du Conseil fédéral en exécution des
postulats 23.4305 Mahaim, 23.4306 Bendahan,
23.4307 Nicolet et 23.4308 Berthoud du
29 septembre 2023

Résumé

Le 15 avril 2024, le Conseil national a transmis les postulats intitulés « Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence » déposés par les conseillers nationaux Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet et Alexandre Berthoud (23.4305 / 23.4306 / 23.4307 / 23.4308). Ces postulats chargeaient le Conseil fédéral de présenter un rapport sur les conséquences de la nouvelle fiscalité agricole découlant du revirement de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 138 II 32) et sur son application à l'échelle de la Confédération et dans les cantons. Dans leur développement, les auteurs demandaient que le rapport expose notamment les conséquences fiscales sur la période, fasse un état des lieux du nombre de contribuables concernés, analyse l'évolution de la jurisprudence fédérale depuis cette date, liste les cantons connaissant un système d'imposition moniste et dualiste, compare les pratiques cantonales, et, enfin, expose si cela appelle une adaptation des bases légales fédérales ou d'autres mesures pour atténuer la rigueur de certaines situations.

Le Tribunal fédéral a précisé la notion d'immeuble « agricole ou sylvicole » dans l'ATF 138 II 32, avec pour principale conséquence que les gains provenant de l'aliénation de réserves de terrain à bâtir de la fortune commerciale des agriculteurs ne bénéficient plus d'un traitement privilégié et sont imposés comme un revenu ordinaire d'une activité lucrative indépendante.

Comme la Confédération ne disposait pas des informations et données requises pour se prononcer quant aux aspects évoqués dans les postulats en question, notamment les conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32 et le nombre de contribuables concernés, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a réalisé du 19 novembre 2024 au 30 avril 2025 un sondage et une collecte de données auprès d'une sélection de cantons. Elle s'est adressée aux administrations fiscales des cantons d'Argovie, de Berne, de Lucerne, de Saint-Gall, de Schwyz, de Vaud et de Zurich. Ces cantons répartis sur l'ensemble du territoire présentent des secteurs agricoles importants, mais structurés de manière propre.

Dans le présent rapport, le Conseil fédéral parvient à la conclusion que la pratique introduite par l'ATF 138 II 32, confirmée et précisée par le Tribunal fédéral à plusieurs reprises, fait désormais partie du paysage fiscal. Les autorités fiscales ont pris des mesures ciblées pour pallier les incertitudes qui ont dans un premier temps découlé de l'arrêt. L'AFC a notamment adopté la circulaire n° 38 afin d'en expliquer les conséquences et d'apporter des compléments et des précisions sur sa propre pratique. Dans le cadre de son activité de surveillance, elle a constaté que les cantons mettent correctement en œuvre l'ATF 138 II 32 lors de la taxation. Les administrations fiscales cantonales ont répondu au besoin d'informations des contribuables grâce à des échanges directs, la publication d'informations spécifiques et des rulings fiscaux.

Les retours des cantons interrogés permettent de conclure qu'il n'existe plus d'insécurité juridiques significatives en lien avec la pratique introduite par l'ATF 138 II 32. S'agissant des conséquences fiscales de cette décision pour les agriculteurs concernés, les données récoltées par l'AFC montrent notamment que les contribuables mettent régulièrement à profit les instruments d'allégement fiscal prévus par la loi, comme le différé d'imposition ou l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation, dans le cadre d'une planification ciblée. On peut en conclure que la plupart d'entre eux connaissent la pratique introduite par cet arrêt.

Les données récoltées auprès des cantons révèlent en outre que les cas dans lesquels un agriculteur n'a pas assez de liquidités pour régler la charge fiscale résultant de l'imposition de la plus-value réalisée sont très rares. En règle générale, les mesures d'allégement fiscal prévues par la loi permettent de prévenir ou au moins d'atténuer considérablement ce genre de situation.

Le Conseil fédéral reconnaît que l'aliénation de réserves de terrains à bâtir peut engendrer une charge d'impôt importante. Aux conséquences fiscales traitées dans le présent rapport s'ajoute également la taxe sur la plus-value prévue par la loi sur l'aménagement du territoire. Le rapport souligne toutefois que le législateur a tenu compte de cette situation en assurant une coordination adéquate entre la taxe sur la plus-value et les autres impôts.

Dans ce contexte, le Conseil fédéral ne voit pas de nécessité d'agir.

Zusammenfassung

Am 29. September 2023 reichten die Nationalräte Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet und Alexandre Berthoud jeweils unter dem Titel «Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung» die Postulate 23.4305, 23.4306, 23.4307 und 23.4308 ein. Sie ersuchen den Bundesrat, einen Bericht über die Auswirkungen der neuen Besteuerung in der Landwirtschaft infolge der geänderten Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 138 II 32) sowie über die Anwendung der neuen Regelung auf Bundes- und Kantonebene vorzulegen. Gemäss der Begründung der Postulanten soll der Bericht insbesondere die steuerlichen Auswirkungen im Zeitraum seit dem erwähnten Bundesgerichtsurteil aufzeigen, die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler angeben und eine Analyse der Entwicklung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seit jenem Zeitpunkt, eine Auflistung der Kantone mit einem monistischen beziehungsweise dualistischen Steuersystem und einen Vergleich der kantonalen Praktiken enthalten. Letztlich soll im Bericht auch dargelegt werden, ob eine Anpassung des Bundesrechts oder andere Massnahmen erforderlich sind, um die Härte gewisser Situationen zu mildern.

In BGE 138 II 32 präzisiert das Bundesgericht den steuerlichen Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks“. Als wesentliche Folge davon werden Gewinne aus der Veräusserung von Baulandreserven im Geschäftsvermögen von Landwirtinnen und Landwirten nicht mehr steuerlich privilegiert, sondern als ordentliches Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert werden.

Da der Bund nicht über die nötigen Angaben und Daten verfügt, um zu den in den vorliegenden Postulaten angesprochenen Aspekten – wie namentlich die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 und die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler - Stellung zu nehmen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zwischen dem 19. November 2024 und dem 30. April 2025 bei ausgewählten Kantonen eine Umfrage und Datenerhebung durchgeführt. Dazu wurden die Steuerverwaltungen folgender Kantone angeschrieben: Aargau, Bern, Luzern, St. Gallen, Schwyz, Waadt und Zürich. Diese über die gesamte Schweiz verteilten Kantone haben bedeutende, jedoch unterschiedlich strukturierte Landwirtschaftssektoren.

Im vorliegenden Bericht kommt der Bundesrat zum Schluss, dass die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis mittlerweile etabliert ist und das Bundesgericht die Praxis regelmässig bestätigt und präzisiert hat. Der unmittelbar nach dem Urteil bei den Steuerpflichtigen entstandenen Verunsicherung begegneten die Steuerbehörden mit gezielten Vorkehrungen. So hat die ESTV namentlich das Kreisschreiben 38 erlassen und darin die Auswirkungen des Urteils dargelegt sowie ihre Praxis ergänzt und präzisiert. Im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit hat die ESTV festgestellt, dass die veranlagenden Kantone die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis korrekt umsetzen. Die kantonalen Steuerverwaltungen sind dem Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen mit direktem Austausch, durch die Publikation von spezifischen Informationen und mit Steuerrulings begegnet.

Gestützt auf die Einschätzung der befragten Kantone lässt sich festhalten, dass in Bezug auf die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis mittlerweile weitestgehend Rechtssicherheit besteht. In Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 bei den betroffenen

Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence

Landwirtinnen und Landwirten hat die von der ESTV durchgeführte Erhebung insbesondere ergeben, dass die Steuerpflichtigen regelmässig und im Rahmen einer gezielten Planung von den im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Instrumenten Gebrauch machen, wie beispielsweise dem Steueraufschub oder der privilegierten Liquidationsbesteuerung. Dies bestätigt, dass den meisten Steuerpflichtigen die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis bekannt ist.

Die Erhebung bei den Kantonen zeigt zudem, dass Fälle, in denen eine Landwirtin oder ein Landwirt aufgrund fehlender Liquidität die aus der Besteuerung des Wertzuwachsgevinns resultierende Steuerlast nicht bezahlen kann, nur sehr selten vorkommen. In der Regel können solche Situationen durch die im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Massnahmen verhindert oder zumindest erheblich reduziert werden.

Der Bundesrat anerkennt, dass es bei einer Veräusserung von Baulandreserven durchaus zu einer bedeutenden Abgabenlast kommen kann. Neben den im Bericht dargelegten Steuerfolgen sei auch die Mehrwertabgabe gemäss Raumplanungsgesetz erwähnt. Im Bericht wird dargelegt, dass der Gesetzgeber diesem Umstand mit einer entsprechenden Koordination zwischen Besteuerung und Mehrwertabgabe Rechnung getragen hat.

Vor diesem Hintergrund erkennt der Bundesrat keinen Handlungsbedarf.

Sintesi

Il 29 settembre 2023 i consiglieri nazionali Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet e Alexandre Berthoud hanno depositato rispettivamente i postulati 23.4305, 23.4306, 23.4307 e 23.4308 dal titolo di ugual tenore «Fiscalità agricola. Fare un bilancio a dieci anni dal cambiamento repentino della giurisprudenza». Gli interventi parlamentari incaricano il Consiglio federale di presentare un rapporto sulle conseguenze della nuova fiscalità agricola derivanti dal cambiamento repentino della giurisprudenza avvenuto con la decisione del Tribunale federale 138 II 32 (DTF 138 II 32) e sulla sua applicazione a livello federale e cantonale. Nella motivazione, i postulanti precisano che il rapporto dovrà in particolare illustrare le conseguenze fiscali verificatesi in questi dieci anni, fare il punto sul numero di contribuenti interessati, analizzare l'evoluzione della giurisprudenza federale in quest'arco temporale, elencare i Cantoni che prevedono un sistema di imposizione monistico e quelli che hanno optato per il metodo dualistico, confrontare le prassi cantonali e, infine, stabilire se la situazione attuale richiede un adeguamento delle basi legali federali o altre misure per attenuare la gravità di alcuni casi.

Con la DTF 138 II 32 il Tribunale federale ha precisato il significato della nozione fiscale «fondi agricoli e silvicoli». Tale precisazione implica sostanzialmente che gli utili derivanti dall'alienazione di riserve di terreni edificabili appartenenti alla sostanza commerciale degli agricoltori non beneficino più di un regime fiscale privilegiato ma siano assoggettati a imposta come reddito ordinario da attività indipendente.

Poiché il Consiglio federale non disponeva delle informazioni e dei dati necessari per esprimere il proprio parere in merito agli aspetti sollevati dai postulanti (segnatamente le ripercussioni fiscali della DTF 138 II 32 e il numero dei contribuenti interessati), tra il 19 novembre 2024 e il 30 aprile 2025 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha svolto un sondaggio e raccolto dati presso alcuni Cantoni selezionati, ovvero i Cantoni di Aarau, Berna, Lucerna, San Gallo, Svitto, Vaud e Zurigo. Sparsi per tutta la Svizzera, questi Cantoni vantano la presenza di settori agricoli di notevole importanza, ma di diversa struttura.

Nel presente rapporto il Consiglio federale giunge alla conclusione che la prassi avviata con la DTF 138 II 32 può oramai considerarsi consolidata; il Tribunale federale ha provveduto a confermarla a più riprese e a sottoporla ad ulteriori precisazioni. Dopo la sentenza, le autorità fiscali hanno prontamente reagito al clima di incertezza che si è venuto a creare tra i contribuenti, adottando provvedimenti mirati. L'AFC, ad esempio, ha emanato la circolare 38 in cui ha illustrato le conseguenze della sentenza nonché integrato e precisato la propria prassi. Nel quadro della sua attività di vigilanza, l'AFC ha constatato che i Cantoni competenti per la tassazione applicano correttamente la prassi risultante dalla DTF 138 II 32. Le amministrazioni fiscali cantonali hanno risposto alle necessità dei contribuenti, offrendo loro uno scambio diretto e la pubblicazione di informazioni specifiche nonché convenendo ruling fiscali.

In base alle valutazioni dei Cantoni interpellati è possibile affermare che oramai intorno alla prassi derivante dalla DTF 138 II 32 sussiste un'ampia certezza del diritto. In merito alle ripercussioni fiscali della DTF 138 II 32 sugli agricoltori interessati, il sondaggio condotto dall'AFC ha rilevato che i contribuenti ricorrono regolarmente e in base a una pianificazione mirata agli strumenti di riduzione dell'imposta previsti dalla legge, quali ad esempio il differimento dell'imposizione o l'imposizione privilegiata degli utili di liquidazione. Ciò conferma che la maggior parte dei contribuenti è a conoscenza della prassi introdotta dalla DTF 138 II 32.

Sempre dal sondaggio svolto presso i Cantoni risulta, inoltre, che solo in rari casi gli agricoltori non sono in grado di farsi carico dell'onere fiscale supplementare derivante dall'imposizione dell'utile maggiorato per ragioni di liquidità. Di norma è possibile evitare o quantomeno contrastare fortemente tali situazioni, adottando i provvedimenti di riduzione dell'imposta previsti dalla legge.

Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence

Il Consiglio federale riconosce che l'alienazione di riserve di terreni edificabili può senz'altro comportare un notevole carico fiscale. Oltre alle conseguenze fiscali illustrate nel rapporto, occorre menzionare anche la tassa sul plusvalore immobiliare sancita dalla legge del 22 giugno 1979 sulla pianificazione del territorio (RS 700). Il rapporto spiega che il legislatore ha tenuto conto di questa circostanza coordinando di conseguenza la fiscalità agricola e la tassa sul plusvalore immobiliare.

Alla luce di quanto precede, il Consiglio federale non ritiene opportuno intervenire.

Table des matières

1	Introduction.....	8
2	Situation juridique	9
2.1	Imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles non agricoles ou sylvicoles	9
2.1.1	Imposition par la Confédération	9
2.1.2	Imposition dans les cantons.....	10
2.2	Imposition des gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles	11
2.2.1	Généralités	11
2.2.2	Imposition par la Confédération	11
2.2.3	Imposition dans les cantons.....	12
2.2.4	Aspects historiques	13
2.3	Faits qui allègent l'imposition en lien avec l'activité lucrative indépendante.....	13
2.3.1	Faits justifiant un différé	13
2.3.2	Remploi	15
2.3.3	Bénéfices de liquidation	15
2.3.4	Cotisations de prévoyance.....	15
2.4	Digression : la taxe sur la plus-value prévue par la loi sur l'aménagement du territoire	15
2.5	Arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (ATF 138 II 32).....	16
2.5.1	Définition de la notion d'immeuble agricole ou sylvicole	16
2.5.2	Conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32	17
3	Évolution de la jurisprudence depuis l'ATF 138 II 32	17
4	Mise en œuvre de l'ATF 138 II 32 par l'AFC.....	18
4.1	Circulaire n° 38.....	18
4.2	Contrôles de la taxation	18
5	Interventions parlementaires déposées en lien avec l'ATF 138 II 32	19
6	Sondage auprès d'une sélection de cantons sur les conséquences de l'ATF 138 II 32.....	20
6.1	Contenu du sondage	21
6.2	Réponses et qualité des données	21
6.3	Résultats du sondage.....	21
6.3.1	Données quantitatives sur les cas de terrains à bâtir	21
6.3.2	Conséquences financières.....	22
6.3.3	Charge administrative	22
6.3.4	Besoin d'information des contribuables	22
6.3.5	Cas de rigueur et mesures prises pour les atténuer	23
7	Conclusions	24

1 Introduction

Le 29 septembre 2023, les conseillers nationaux Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet et Alexandre Berthoud ont chacun déposé un postulat intitulé « Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence » (23.4305 / 23.4306 / 23.4307 / 23.4308). Ils demandaient au Conseil fédéral de présenter à l'Assemblée fédérale un rapport complet sur les conséquences de la nouvelle fiscalité agricole découlant du revirement de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans son arrêt 138 II 32, et sur son application à l'échelle de la Confédération et dans les cantons. Dans leur développement, les auteurs des postulats demandaient que le rapport expose notamment les conséquences fiscales sur la période, fasse un état des lieux du nombre de contribuables concernés, analyse l'évolution de la jurisprudence fédérale depuis cette date, liste les cantons connaissant un système d'imposition moniste et dualiste, compare les pratiques cantonales, et, enfin, expose si cela appelle une adaptation des bases légales fédérales ou d'autres mesures pour atténuer la rigueur de certaines situations. Le Conseil national a accepté les postulats le 15 avril 2024.

Le Tribunal fédéral a précisé la notion d'immeuble « agricole ou sylvicole » dans l'ATF 138 II 32, avec pour principale conséquence que les gains provenant de l'aliénation de réserves de terrain à bâtir de la fortune commerciale des agriculteurs ne bénéficient plus d'un traitement privilégié et sont imposés comme un revenu ordinaire d'une activité lucrative indépendante.

Le présent rapport commence par présenter la situation juridique en matière d'imposition des gains provenant de l'aliénation d'immeubles par la Confédération et les cantons. L'ATF 138 II 32 et ses conséquences sont expliqués (section 2). La section 3 fournit un aperçu de l'évolution de la jurisprudence rendue depuis l'ATF 138 II 32 et la section 4 est consacrée à la mise en œuvre de cet arrêt par l'Administration fédérale des contributions (AFC). La section 5 contient une vue d'ensemble des interventions parlementaires déposées en lien avec l'arrêt. La section 6 expose les résultats du sondage et de la collecte de données réalisés par l'AFC dans les cantons sélectionnés. La section 7 présente les conclusions du Conseil Fédéral.

2 Situation juridique

Lors de l'imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles, il faut déterminer si l'aliénateur de l'immeuble est une personne physique ou morale. S'il est une personne physique, il faut savoir si l'immeuble fait partie de sa fortune commerciale ou privée et s'il s'agit d'un immeuble agricole ou sylvicole. Le système fiscal (moniste ou dualiste) appliqué dans le canton joue également un rôle.

2.1 Imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles non agricoles ou sylvicoles

2.1.1 Imposition par la Confédération

S'agissant de l'imposition par la Confédération des gains résultant de l'aliénation d'immeubles non agricoles ou sylvicoles, il faut savoir si l'immeuble aliéné appartient à la fortune privée ou à la fortune commerciale du contribuable.

Les gains réalisés par une personne physique grâce à l'aliénation d'un immeuble faisant partie de sa *fortune privée* ne sont pas soumis à l'impôt fédéral direct. Conformément à l'art. 16, al. 3, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.

En revanche, le bénéfice réalisé par une personne physique exerçant une activité lucrative indépendante grâce à l'aliénation d'un immeuble faisant partie de sa *fortune commerciale* est entièrement soumis à l'impôt sur le revenu (art. 18, al. 2, 1^{re} phrase, LIFD). Il est imposé conjointement avec les autres revenus. Le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée est assimilé à une aliénation (art. 18, al. 2, 2^e phrase, LIFD). Il entraîne la réalisation des réserves latentes, qui est soumise à l'impôt sur le revenu. Lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander, en vertu de l'art. 18a, al. 1, LIFD, 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 (imposition des amortissements récupérés). 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 (cf. ch. 2.3.1). Dans la mesure où les gains immobiliers sont imputés au revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, ils sont soumis aux cotisations sociales (AVS/AI/APG).

Lorsqu'une *personne morale* aliène un immeuble, l'impôt sur le bénéfice s'applique à la plus-value réalisée et aux amortissements récupérés (art. 58, al. 1, LIFD).

¹ RS 642.11

2.1.2 Imposition dans les cantons

Deux systèmes sont appliqués dans les cantons pour l'imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles non agricoles ou sylvicoles :

- **Système dualiste** (art. 12, al. 1, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]²) : les gains immobiliers réalisés par l'aliénation d'éléments de la fortune privée de personnes physiques sont soumis à un impôt spécial distinct, appelé « impôt sur les gains immobiliers ». En revanche, les gains en capital réalisés lors de la vente d'immeubles du patrimoine commercial (indépendants ou personnes morales) sont frappés de l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice et sont ajoutés aux autres revenus ou bénéfices.

Le système dualiste est appliqué dans les cantons LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, GE, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS et NE³.

- **Système moniste** (art. 12, al. 4, LHID) : tous les gains immobiliers sont soumis à un impôt spécial distinct, appelé « impôt sur les gains immobiliers ». Celui-ci s'applique aussi bien aux gains réalisés par les personnes physiques qu'à ceux obtenus par les personnes morales grâce à l'aliénation d'un immeuble, dès lors que le produit dépasse les coûts d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, et dépenses augmentant la valeur du bien). Les amortissements récupérés lors de l'aliénation d'un immeuble faisant partie de la fortune commerciale d'une personne physique ou morale sont soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice. La plus-value réalisée, en revanche, est dans tous les cas soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

Le système moniste est appliqué dans les cantons ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU⁴.

Au niveau cantonal aussi, le transfert d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée est considéré comme une aliénation imposable (art. 8, al. 1, LHID). Comme dans le cas de l'impôt fédéral direct, un différé d'imposition est possible lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée (art. 8, al. 2^{bis}, LHID, cf. ch. 2.3.1).

² RS 642.14

³ www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Recueil Informations fiscales > Imposition des gains immobiliers (édition février 2024)

⁴ Cf. note de bas de page 3.

Figure 1 : Vue d'ensemble de l'imposition des gains résultant de l'aliénation d'immeubles non agricoles ou sylvicoles par la Confédération et les cantons

	Gains immobiliers de la fortune commerciale	Gains immobiliers de la fortune privée
Confédération	Amortissements récupérés et plus-value réalisée : <i>impôt sur le revenu ou sur le bénéfice</i> Art. 18, al. 2, et art. 58, al. 1, LIFD	Gains en capital : <i>non imposables</i> Art. 16, al. 3, LIFD
Cantons appliquant un système dualiste	Amortissements récupérés et plus-value réalisée : <i>impôt sur le revenu ou sur le bénéfice</i> Art. 8 et 24, al. 1, LHID	Gains en capital : <i>impôt sur les gains immobiliers</i> Art. 2, al. 1, let. d, et art. 12, al. 1 à 3, LHID
Cantons appliquant un système moniste	Amortissements récupérés : <i>impôt sur le revenu ou sur le bénéfice</i> Art. 8 et 24, al. 1, LHID Plus-value réalisée : <i>impôt sur les gains immobiliers</i> Art. 2, al. 1, let. d, et art. 12, al. 4, LHID	Gains en capital : <i>impôt sur les gains immobiliers</i> Art. 2, al. 1, let. d, et art. 12, al. 1 à 3, LHID

2.2 Imposition des gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles

2.2.1 Généralités

Les immeubles agricoles et sylvicoles des agriculteurs indépendants font partie de leur fortune commerciale. Celle-ci comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18, al. 2, 3^e phrase, LIFD et 8, al. 2, LHID).

2.2.2 Imposition par la Confédération

Un régime particulier s'applique aux agriculteurs, à la différence des autres indépendants : lorsqu'un agriculteur indépendant aliène un immeuble agricole ou sylvicole de sa fortune commerciale, la plus-value réalisée (produit de l'aliénation dépassant les dépenses d'investissement) est exonérée de l'impôt sur le revenu (art. 18, al. 4, LIFD).

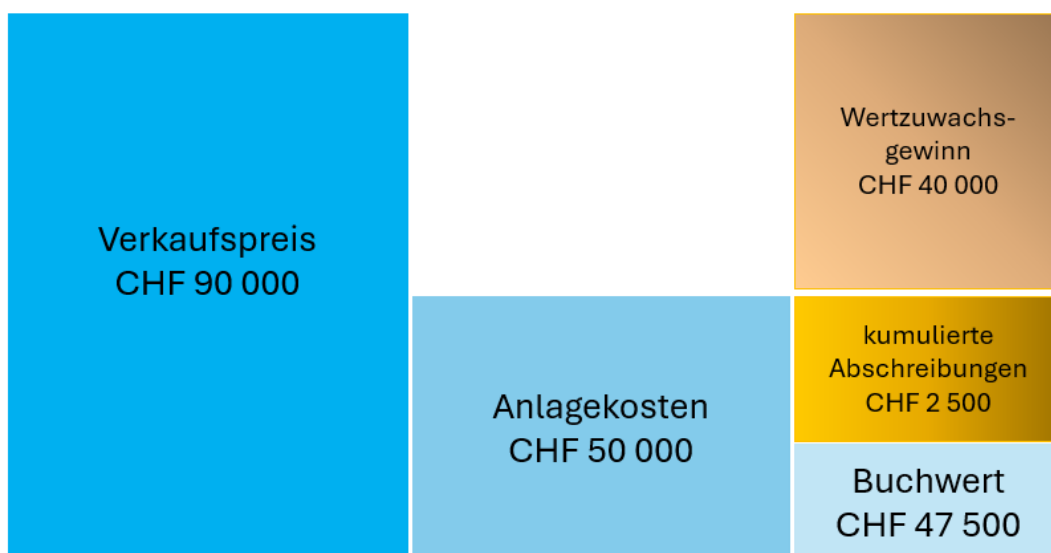
L'impôt fédéral direct ne s'applique donc qu'aux amortissements récupérés (différence entre les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu et les dépenses d'investissement).

2.2.3 Imposition dans les cantons

Dans tous les cantons, comme pour l'impôt fédéral direct, les gains réalisés par des agriculteurs indépendants lors de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement, c'est-à-dire dans la mesure où ils correspondent à des amortissements récupérés (art. 8, al. 1, LHID).

La plus-value réalisée lors de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dans tous les cantons. Dans les cantons appliquant un système dualiste, cela entraîne les particularités fiscales suivantes : les entrepreneurs actifs dans l'agriculture et la sylviculture acquittent l'impôt sur les gains immobiliers sur la plus-value réalisée alors que les gains correspondants des autres indépendants sont soumis à l'impôt sur le revenu, comme expliqué au ch. 2.1.2 (art. 12, al. 1, LHID).

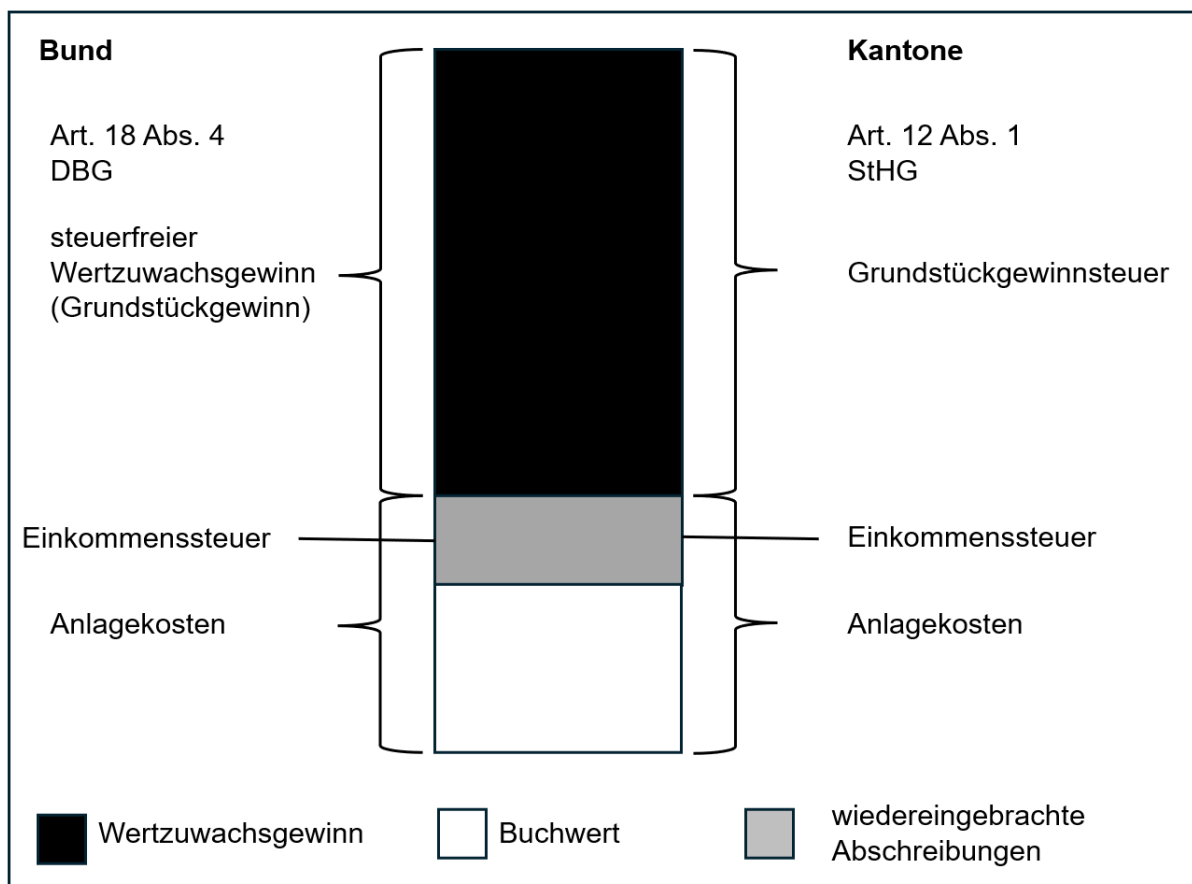
Exemple : vente d'un immeuble agricole ou sylvicole



Conséquences fiscales

Les amortissements récupérés, à hauteur de 2 500 francs, sont soumis à l'impôt fédéral direct et, dans tous les cantons, à l'impôt sur le revenu. La plus-value réalisée (différence entre la valeur d'investissement et le prix de vente), à hauteur de 40 000 francs, est exonérée de l'impôt fédéral direct mais soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dans tous les cantons.

Figure 2 : Imposition des gains provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles



2.2.4 Aspects historiques

Comme expliqué ci-dessus, les gains provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles et sylvicoles occupent un statut particulier. Ce statut découle de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct⁵, rendu à une époque où les agriculteurs n'étaient souvent pas tenus de s'enregistrer et de tenir une comptabilité et donc n'étaient pas non plus soumis à l'impôt sur les gains en capital⁶. Dans les actuels art. 18, al. 4, LIFD et 8, al. 1, LHID, l'unique vestige de cette époque est le fait que seuls les amortissements récupérés sont soumis à l'impôt sur le revenu de la Confédération et des cantons, tandis que la plus-value réalisée est soumise exclusivement à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers (et non à l'impôt fédéral direct).

2.3 Faits qui allègent l'imposition en lien avec l'activité lucrative indépendante

2.3.1 Faits justifiant un différé

Transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la fortune commerciale à la fortune privée (art. 18a, al. 1, LIFD et 8, al. 2^{bis}, LHID)

⁵ RO 56 1947

⁶ FF 1983 III 1, p. 40 et 170

Pour l'impôt fédéral direct et dans les cantons dualistes, le changement d'affectation opéré lorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée entraîne une réalisation des réserves latentes en raison de la systématique fiscale (art. 18, al. 2, 2^e phrase, LIFD). En effet la plus-value réalisée sur les immeubles de la fortune privée est exonérée d'impôt au niveau fédéral et, au niveau cantonal, elle est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers plutôt qu'à l'impôt sur le revenu. Ainsi, les amortissements effectués avant le transfert et la plus-value réalisée jusqu'au moment du transfert sont soumis à l'impôt sur le revenu et aux cotisations sociales. Les immeubles agricoles et sylvicoles font exception : la plus-value réalisée est exonérée au niveau fédéral et, au niveau cantonal, elle est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers (cf. ch. 2.2).

En vertu des art. 18a, al. 1, LIFD et 8, al. 2^{bis}, LHID, le contribuable peut demander que seuls les amortissements récupérés au moment du transfert soient soumis à l'impôt sur le revenu. L'imposition de la plus-value réalisée est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble (transfert de propriété). Ce n'est qu'au moment de l'aliénation que l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble de la plus-value réalisée, car l'immeuble sort du patrimoine du contribuable. On entend par aliénation toute transmission, à titre onéreux ou non, de l'immeuble, à l'exclusion de la dévolution successorale⁷.

Dans les cantons monistes, aucun différé de l'impôt sur la plus-value réalisée n'est nécessaire en cas de transfert d'immeubles de la fortune commerciale à la fortune privée puisque la plus-value est de toute manière soumise à l'impôt sur les gains immobiliers et que celui-ci ne sera perçu qu'en cas d'aliénation de l'immeuble.

Affermage d'une exploitation commerciale (art. 18a, al. 2, LIFD et 8, al. 2^{ter}, LHID)

Lors de l'affermage d'une exploitation commerciale, on tient compte de la présomption légale qui veut que les biens affermés restent dans la fortune commerciale de la personne qui procède à l'affermage. L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée que si le contribuable le demande expressément. À défaut, le produit de l'affermage est considéré comme un revenu de l'activité indépendante soumis à l'impôt sur le revenu et aux cotisations sociales⁸.

Report de l'imposition dans le cadre du partage successoral (art. 18a, al. 3, LIFD et 8, al. 2^{quater}, LHID)

Au décès d'un indépendant, l'ensemble des actifs et passifs de sa fortune commerciale passent à la communauté héréditaire conformément au principe de la succession universelle. Dès ce moment-là, tous les héritiers sont réputés exercer une activité indépendante, peu importe qu'ils travaillent dans l'entreprise ou non. Si, après le partage successoral, un héritier poursuit l'activité commerciale tout en acquérant contre paiement les parts des autres héritiers, ces derniers réalisent les réserves latentes correspondant à leur part héréditaire. Le gain provenant de l'aliénation représente un revenu de l'activité lucrative indépendante, soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les gains immobiliers. Pour éviter à la communauté héréditaire de payer des impôts sur le bénéfice de liquidation, l'héritier qui poursuit l'entreprise peut demander la reprise aux valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu en vertu des art. 18a, al. 3, LIFD et 8, al. 2^{quater}, LHID. Il reprend ainsi les réserves latentes, dont l'imposition est différée jusqu'à la réalisation ultérieure.

⁷ Cf. ch. 2.1 de la circulaire n° 26 de l'AFC ; selon l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_284/2021 du 22 avril 2022, la donation représente une aliénation (cf. aussi l'exposé au ch. 3).

⁸ Cf. ch. 2.2 de la circulaire n° 26 de l'AFC.

2.3.2 Remploi

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent, conformément aux art. 30, al. 1, LIFD et 8, al. 4, LHID, être reportées sur les biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. Le remploi doit, en règle générale, survenir dans les deux ans qui suivent l'aliénation, faute de quoi il est procédé à l'imposition des réserves latentes⁹.

2.3.3 Bénéfices de liquidation

Les art. 37b LIFD et 11, al. 5, LHID prévoient un régime privilégié en cas de cessation de l'activité lucrative indépendante pour cause d'âge (55 ans révolus) ou d'invalidité : les réserves latentes réalisées au cours des deux exercices commerciaux précédant la fin de l'activité sont imposées séparément des autres revenus. En effet, ces réserves sont en général constituées sur une longue durée. Du fait de la progressivité de l'impôt, la charge fiscale pourrait s'avérer très conséquente si, lors de la réalisation — notamment suite à une cessation d'activité — elles étaient imposées conjointement avec le reste du revenu lors d'une même période fiscale.

Pour l'imposition des réserves latentes réalisées au cours des deux exercices avant la cessation de l'activité, le bénéfice de liquidation est divisé en un rachat fictif dans la prévoyance professionnelle et un solde. Les deux montants sont imposés séparément selon des barèmes spécifiques. Le montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat dans la prévoyance professionnelle est imposé comme les prestations en capital provenant de la prévoyance (art. 38 LIFD et 11, al. 3, LHID). L'impôt fédéral direct est perçu à un taux représentant le cinquième des barèmes prévus par l'art. 36 LIFD. Le solde est imposé au taux résultant de l'application des barèmes prévus à l'art. 36 LIFD à un cinquième du montant du solde, mais au moins à 2 %.

2.3.4 Cotisations de prévoyance

La possibilité de déduire de l'impôt sur le revenu, aussi bien au niveau fédéral que cantonal, les cotisations à la prévoyance professionnelle et à la prévoyance individuelle liée (art. 33, let. d et e, LIFD et 9, let. d et e, LHID), compte également parmi les faits qui allègent l'imposition.

2.4 Digression : la taxe sur la plus-value prévue par la loi sur l'aménagement du territoire

Par souci d'exhaustivité, il convient de mentionner la taxe sur la plus-value prévue par la loi fédérale du 22 juin 1979 sur l'aménagement du territoire (LAT)¹⁰. La LAT exige que les cantons compensent la plus-value résultant du classement d'un terrain en zone à bâtir par le prélèvement d'une taxe d'au moins 20 % (art. 5, al. 1^{bis}, LAT). La compensation est exigible lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné. La taxe est prise en compte dans le calcul des impôts cantonaux (impôt sur le revenu, impôt sur le bénéfice et impôt sur les gains immobiliers) et de l'impôt fédéral direct. En outre, lors du calcul de la taxe, le montant qui est utilisé dans un délai approprié pour l'acquisition d'un bâtiment agricole de remplacement

⁹ Cf. ch. 3 de la circulaire n° 26 de l'AFC.

¹⁰ RS 700

destiné à être exploité à titre personnel est déduit de l'avantage résultant d'un classement en zone à bâtir (art. 5, al. 1^{quater}, LAT).

2.5 Arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (ATF 138 II 32)

2.5.1 Définition de la notion d'immeuble agricole ou sylvicole

L'arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (ATF 138 II 32) portait pour l'essentiel sur le traitement fiscal du transfert d'un immeuble, situé en zone à bâtir, de la fortune commerciale d'un agriculteur à sa fortune privée. Constatant l'absence de définition de la notion d'immeuble « agricole ou sylvicole » dans le droit fiscal fédéral, le Tribunal fédéral a déterminé que la définition ne saurait se fonder uniquement sur des considérations fiscales et qu'il fallait aussi tenir compte des lois connexes comme la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR)¹¹, la LAT et la loi fédérale du 29 avril 1988 sur l'agriculture (LAgr)¹², en prenant en considération leurs objectifs et les pesées d'intérêt correspondantes.

Le Tribunal fédéral a souligné que ces trois lois ont notamment en commun le but de préserver la propriété des terres agricoles, qui constituent un facteur de production économique important, dans l'intérêt des entreprises agricoles. Selon son appréciation, ce but devait orienter de manière déterminante l'interprétation, raison pour laquelle la notion d'immeuble « agricole et sylvicole » du droit fiscal devait être concrétisée en conformité avec le champ d'application et de protection ainsi que les restrictions d'aliénation prévus par le droit foncier rural.

Le Tribunal fédéral en a conclu que l'on peut parler d'un immeuble privilégié fiscalement uniquement lorsque les conditions d'application de la LDFR sont réunies, ce qui est principalement le cas, en vertu de l'art. 2, al. 1, LDFR, lorsqu'il s'agit d'un ou de plusieurs immeubles faisant partie d'une entreprise agricole qui sont situés *en dehors d'une zone à bâtir* au sens de l'art. 15 LAT et qui peuvent être utilisés à des fins agricoles.

Le Tribunal fédéral a identifié quatre autres cas où des immeubles peuvent être considérés comme privilégiés fiscalement, énumérés à l'art. 2, al. 2, LDFR, dont 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. Selon lui, ces immeubles répondent à la définition de l'immeuble agricole ou sylvicole si les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- l'immeuble est utilisé à des fins agricoles conformément à l'art. 6 LDFR, et
- il fait partie d'une entreprise agricole au sens de l'art. 7 LDFR.

Toujours selon le Tribunal fédéral, la réglementation d'exception prévoyant un avantage fiscal ne doit pas être accordée lorsqu'un terrain non construit et entièrement situé dans une zone à bâtir ne constitue pas une aire environnante appropriée d'un bien-fonds comprenant des bâtiments et installations agricoles au sens de l'art. 2, al. 2, LDFR ; l'absence de construction sur un bien-fonds exclut d'emblée l'imposition privilégiée, sans qu'il soit besoin de vérifier si l'immeuble est utilisé à des fins agricoles et s'il fait partie d'une entreprise agricole.

¹¹ RS 211.412.11

¹² RS 910.1

2.5.2 Conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32

Avec l'ATF 138 II 32, le Tribunal fédéral a restreint le champ d'application des art. 18, al. 4, LIFD et 8, al. 1, LHID. Les réserves de terrain à bâtir sont depuis attribuées à l'actif immobilisé non agricole.

Le gain provenant de l'aliénation de ces réserves est entièrement imposé même si elles étaient exploitées à des fins agricoles ou sylvicoles avant la vente. L'opération est donc soumise aux mêmes règles fiscales que celles qui s'appliquent aux réserves de terrains à bâtir des autres indépendants (cf. ch. 2.1). Ainsi, pour l'impôt fédéral direct et dans les cantons qui appliquent le système dualiste, la totalité du gain provenant de l'aliénation d'un terrain à bâtir est imposée comme un revenu. Dans les cantons qui pratiquent le système moniste, l'arrêt du Tribunal fédéral ne change en rien l'imposition cantonale. Dans ces cantons, ce sont les amortissements récupérés qui sont imposés comme un revenu. La plus-value réalisée est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

3 Évolution de la jurisprudence depuis l'ATF 138 II 32

Le Tribunal fédéral a confirmé à plusieurs reprises la pratique instaurée par son ATF 138 II 32. Ce chapitre présente les principales précisions qu'il y a apportées¹³.

Dans l'arrêt 2C_561/2016 du 24 mai 2017, le Tribunal fédéral a précisé sa définition de l'immeuble agricole et sylvicole, établie dans l'ATF 138 II 32, en lien avec les **immeubles situés hors zone à bâtir**. Selon son analyse, le principe selon lequel on a affaire à un immeuble fiscalement privilégié uniquement si les conditions à l'application de la LDFR sont remplies ne signifie pas automatiquement que l'assujettissement formel à la LDFR constitue l'unique critère pour qualifier un immeuble sis en dehors de la zone à bâtir comme un immeuble agricole : les immeubles situés en zone agricole et appropriés à un usage agricole qui sont exclus du champ d'application de la LDFR uniquement du fait de leur petite taille, doivent néanmoins être qualifiés d'agricoles ou sylvicoles au sens de l'art. 8, al. 1, ou 12, al. 1, LHID.

Dans l'arrêt 2C_485/2016 du 24 mai 2017, le Tribunal fédéral a précisé que, à proprement considérer, l'immeuble aliéné dans le cas d'espèce aurait été formellement soumis à la LDFR au moment déterminant et que le gain provenant de la vente aurait donc dû bénéficier de l'imposition privilégiée. Cependant, la vente n'était pas conforme à la LDFR puisque l'immeuble a été vendu à des fins de construction, au mépris des prescriptions applicables de cette loi, de gré à gré sans autorisation exceptionnelle selon l'art. 64 LDFR et à un prix dépassant le prix d'acquisition admissible en vertu de l'art. 66 LDFR. L'argument du recourant selon lequel les prescriptions plafonnant le prix ne s'appliquaient pas à la partie relevant du terrain à bâtir n'aurait été correct, d'après le Tribunal fédéral, que si l'immeuble avait auparavant été partagé conformément aux zones d'affectation. Dans ce cas, la partie située en zone à bâtir n'aurait plus été soumise à la LDFR (art. 2, al. 2, let. c, LDFR), mais elle n'aurait pas non plus pu, de ce fait, bénéficier de l'imposition privilégiée. Pour le Tribunal fédéral, l'appréciation fiscale devait dans ces circonstances se fonder sur les rapports de droit civil. En l'espèce, le gain provenant de l'aliénation devait être soumis à l'imposition ordinaire plutôt qu'au régime privilégié.

¹³ Pour le tout, cf. également Stadelmann Thomas & Kocher Martin (2019), Das land- und forstwirtschaftliche Steuerrecht – ein Reservat in Zeiten der Digitalisierung, in IFF Forum für Steuerrecht 2019 (p. 317 ss).

Dans l'arrêt 2C_940/2017 du 17 juillet 2018, le Tribunal fédéral a apporté une clarification relative à l'**utilisation d'un immeuble** : puisque la pratique introduite par l'ATF 138 II 32 a fait perdre en importance le critère de l'utilisation effective, un terrain pas encore équipé, affecté à la zone à bâtir, qui est (encore) exploité à des fins d'exploitation agricole fait également partie de l'actif immobilisé non agricole.

L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_284/2021 du 11 avril 2022 porte sur la notion d'« aliénation » figurant dans l'**art. 18a, al. 1, LIFD**, qui régit le différé d'imposition en cas de transfert d'un immeuble de l'actif immobilisé de la fortune commerciale à la fortune privée (cf. également l'exposé au ch. 2.3.1). Le Tribunal fédéral a déterminé qu'une **donation doit être considérée comme une aliénation** au sens de la disposition mentionnée et qu'elle interrompt donc un différé accordé préalablement dans les cantons appliquant un système dualiste. Selon son argumentation, l'immeuble présente un caractère hybride du fait de la plus-value différée résultant d'une activité lucrative indépendante. Admettre que la donation interrompt le différé permet d'éviter qu'un tiers ne soit imposé sur la plus-value différée résultant d'une activité lucrative indépendante et doive payer des cotisations sociales sur celle-ci, alors qu'il n'a aucun lien avec l'activité en question. Le Tribunal fédéral a encore relevé que, si l'impôt sur les gains immobiliers est un impôt réel qui ne prend pas ou quasiment pas en compte la situation (financière) du contribuable, l'impôt sur le revenu appliqué dans le système dualiste est un impôt personnel, attaché à la personne du contribuable, et que ces différences empêchent a priori de se calquer pleinement sur le système prévu en matière d'impôt sur les gains immobiliers dans le cas de l'impôt sur le revenu. Dans ce contexte, il convient de renvoyer à l'initiative parlementaire Mahaim (22.437) « Différé d'imposition pour la fiscalité des indépendants, notamment dans l'agriculture », présentée au ch. 5.

4 Mise en œuvre de l'ATF 138 II 32 par l'AFC

4.1 Circulaire n° 38

Après le rendu de l'ATF 138 II 32, en exécution de son mandat de surveillance de l'impôt fédéral direct, l'AFC a publié le 17 juillet 2013 sa circulaire no 38 « Imposition des bénéfices en capital résultant de l'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteurs »¹⁴. Cette circulaire qui porte sur l'impôt fédéral direct explique les termes employés dans l'ATF 138 II 32 et donne un aperçu de ses conséquences fiscales. Son annexe 1 fournit une série d'exemples.

Le 29 septembre 2017, sur mandat de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États, l'AFC a complété sa circulaire n° 38 par une annexe 2 contenant des précisions et des compléments quant à sa pratique, notamment en lien avec le remploi au sens de l'art. 30 LIFD et les faits justifiant un différé visés à l'art. 18a LIFD.

4.2 Contrôles de la taxation

Dans le cadre de sa surveillance de la taxation et de la perception de l'impôt fédéral direct, l'AFC a effectué une enquête auprès des cantons concernant la mise en œuvre de la

¹⁴ Accessible à l'adresse : www.estv.admin.ch > Impôt fédéral direct > Informations spécialisées > Circulaires.

circulaire n° 38. L'enquête s'est achevée en 2018, et l'AFC a constaté que la taxation était de bonne qualité.

5 Interventions parlementaires déposées en lien avec l'ATF 138 II 32

Diverses interventions parlementaires ont été déposées en lien avec l'ATF 138 II 32.

La **motion Müller (12.3172) « Imposition des immeubles agricoles et sylvicoles »**, transmise par les Chambres fédérales, exigeait que la notion d'immeuble « agricole et sylvicole » soit définie dans la LIFD et dans la LHID de telle façon que ces immeubles, lorsqu'ils sont transférés de la fortune commerciale à la fortune privée ou qu'ils sont aliénés, ne soient soumis à l'impôt sur le revenu que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement, comme c'était le cas avant l'ATF 138 II 32 du 2 décembre 2011. En réponse à cette motion, le Conseil fédéral a adopté, le 11 mars 2016, un **message contenant le projet d'une loi fédérale sur l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles (16.031)**¹⁵. Il y constatait que sur le plan constitutionnel, la réintroduction de la pratique fiscale en vigueur avant 2011 entraînerait une nouvelle inégalité de traitement à l'égard des indépendants qui ne travaillent pas dans le domaine de l'agriculture et violerait le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. Pour ces raisons et à cause du potentiel de baisses des recettes fiscales, il renonçait à demander l'adoption du projet. L'objet a été liquidé suite aux décisions de **ne pas entrer en matière** prises le 12 décembre 2016 par le Conseil des États et le 14 juin 2017 par le Conseil national.

L'**initiative parlementaire Müller (12.476) « Imposition des gains immobiliers »** demandait de passer du système dualiste au système moniste au niveau de la Confédération et dans tous les cantons afin de simplifier l'imposition des biens immobiliers. L'intervention prévoyait de soumettre les amortissements récupérés en cas de gains immobiliers commerciaux à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice tant pour les personnes physiques que pour les personnes morales. Les plus-values réalisées, en revanche, auraient systématiquement été soumises à l'impôt cantonal sur les gains immobiliers et exonérées de l'impôt fédéral direct, ce qui aurait notamment eu pour conséquence l'imposition des immeubles agricoles et sylvicoles comme avant l'ATF 138 II 32. Si le Conseil national a donné suite à l'initiative parlementaire le 11 décembre 2013, le Conseil des États a décidé de **ne pas y donner suite** le 8 décembre 2014.

La **motion Grin (15.3944) « Fiscalité agricole. Mise en œuvre de la motion Müller Leo 12.3172 »** chargeait le Conseil fédéral d'appliquer avec effet rétroactif la nouvelle teneur de la LIFD et de la LHID sur tous les contribuables touchés par l'ATF 138 II 32 durant la période transitoire de la mise en application de la motion 12.3172. La motion a été **retirée** le 4 mai 2017.

Le **postulat de la CER-N (17.3359) « Imposition des immeubles faisant partie de la fortune commerciale en cas de propriétaires différents »**, adopté par le Conseil national le 7 décembre 2017, chargeait le Conseil fédéral d'établir un rapport sur la situation actuelle dans le domaine de l'imposition des immeubles en cas de propriétaires différents (personnes physiques/personnes morales) et de proposer notamment des solutions visant à éliminer — ou tout au moins à réduire — les différences d'imposition existantes. Dans son rapport en réponse au postulat, le Conseil fédéral a présenté cinq solutions visant à atténuer dans la mesure du possible les différences d'imposition des gains immobiliers. Une imputation de l'impôt frappant le bénéfice sur l'impôt grevant le revenu des détenteurs de parts permettrait

¹⁵ FF 2016 1649

de se rapprocher de la neutralité quant à la forme juridique. Une autre option consisterait à augmenter le pourcentage d'imposition partielle des rendements de participations. Il serait également possible d'étendre le champ d'application de l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation (art. 37b LIFD et 11, al. 5, LHID), approche dans laquelle le niveau de charge fiscale des bénéfices de liquidation devrait en contrepartie être relevé. Un changement du système dualiste au système moniste (application de l'impôt sur les gains immobiliers) atténuerait lui aussi la différence de charge fiscale. Finalement, une harmonisation de la charge fiscale pourrait avoir lieu par l'intermédiaire d'une suppression des cotisations aux assurances sociales sur les gains immobiliers réalisés par les personnes qui exercent une activité indépendante.

Dans le contexte du revirement de jurisprudence introduit par l'ATF 138 II 32, l'**interpellation Grin (17.3826) « Fiscalité agricole »** demandait des informations au Conseil fédéral sur le moment où sont perçus l'impôt fédéral direct et les cotisations à l'AVS dans diverses hypothèses de transfert d'un immeuble agricole.

La **motion Bulliard-Marbach (20.4551) « Familles paysannes en cessation d'activité. Supprimer la double peine »** demandait à ce que la législation soit modifiée de sorte qu'en cas de cessation d'une exploitation agricole, la plus-value réalisée sur les immeubles constructibles ne soit pas imposée si le terrain est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée ou transmis (à titre gratuit) à des descendants en ligne directe. Le Conseil national l'a **rejetée** le 12 septembre 2022.

L'**initiative parlementaire Mahaim (22.437) « Différé d'imposition pour la fiscalité des indépendants, notamment dans l'agriculture »** exigeait qu'une donation ne soit plus considérée comme une aliénation mettant fin au différé prévu à l'art. 18a, al. 1, LIFD. Elle faisait référence à l'arrêt 2C_284/2021 du 11 avril 2022 (cf. à ce propos les explications du ch. 3), dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé qu'une donation devait être considérée comme une aliénation imposable au sens de la disposition précitée. Le 15 mars 2023, le Conseil national a décidé de **ne pas y donner suite**.

Dans le cadre des **interpellations Chappuis (25.3677) « Fiscalité agricole. Risque d'opposition de la Confédération à une mesure d'atténuation prise par les autorités fiscales vaudoises »**, **Feller (25.3684) « Fiscalité agricole. Opposition de la Confédération à une mesure d'atténuation prise par les autorités fiscales vaudoises »** et **Mahaim (25.3854) « Fiscalité agricole : l'AFC devient-elle spécialiste de l'excès de zèle, au mépris du fédéralisme ? »**, le Conseil fédéral a reçu une série de questions en lien avec une intervention de surveillance de l'AFC. L'administration fiscale du canton de Vaud avait prévu une nouvelle pratique destinée à atténuer les conséquences perçues comme négatives de l'ATF 138 II 32. Selon l'AFC, cette modification de la pratique cantonale n'aurait pas été conforme à la LIFD. En fin de compte, le canton de Vaud y a renoncé.

6 Sondage auprès d'une sélection de cantons sur les conséquences de l'ATF 138 II 32

Comme la Confédération ne disposait pas des informations et données requises pour se prononcer quant aux aspects évoqués dans les postulats qui donnent lieu au présent rapport, notamment les conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32 et le nombre de contribuables concernés, l'AFC a réalisé du 19 novembre 2024 au 30 avril 2025 un sondage et une collecte de données auprès d'une sélection de cantons. Elle s'est adressée aux administrations fiscales des cantons d'Argovie, de Berne, de Lucerne, de Saint-Gall, de Schwyz, de Vaud et de Zurich. Ces cantons répartis sur l'ensemble du territoire présentent des secteurs agricoles importants, mais structurés de manière propre.

6.1 Contenu du sondage

Les administrations fiscales étaient invitées à fournir les informations suivantes en réponse au sondage :

- *Données quantitatives sur les cas de terrains à bâtir* (par année fiscale pendant la période 2012-2023) : nombre des déclarations d'impôt d'agriculteurs indépendants qui ont été soumises à taxation au total, nombre des cas de terrains à bâtir d'agriculteurs indépendants qui ont été soumis à taxation et nombre des cas de terrains à bâtir qui ont été soumis à taxation au total. Par cas de terrains à bâtir, il faut comprendre les situations de réalisation dans lesquelles, suite à l'ATF 138 II 32, les bénéfices provenant de plus-values réalisés par des agriculteurs indépendants ont été entièrement imposés sur la base de l'art. 18, al. 2, LIFD (c'est-à-dire pas de manière privilégiée selon l'art. 18, al. 4, LIFD) ou selon des dispositions analogues du droit cantonal et communal.
- Estimation des *conséquences financières* (période 2012-2023) du changement de pratique introduit par l'ATF 138 II 32 (pour les impôts directs cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct).
- *Charge supplémentaire pour l'administration fiscale* en raison du changement de pratique introduit par l'ATF 138 II 32.
- *Besoin d'information des contribuables* depuis l'ATF 138 II 32.
- *Cas de rigueur* et *mesures* prises pour les atténuer.
- Appréciation de l'adéquation des mesures d'atténuation des cas de rigueur prévues par la loi et attentes à l'égard de la Confédération dans ce domaine.

Les cantons étaient aussi invités à énumérer les cas de terrains à bâtir d'agriculteurs indépendants qui ont été soumis à la taxation de 2012 à 2023. Au moyen d'une grille d'évaluation prédéfinie, l'AFC a relevé une série d'informations sur les différents cas de terrains à bâtir, notamment la plus-value réalisée sur ces terrains, le montant de l'impôt (fédéral et cantonal), la situation ayant entraîné l'imposition (aliénation, transfert à la fortune privée, donation / partage successoral), les mesures d'allègement fiscal, la qualification de cas de rigueur et, le cas échéant, les mesures prises pour l'atténuer. On entend par cas de rigueur les cas de terrains à bâtir dans lesquels un agriculteur n'avait pas assez de liquidités pour régler la charge fiscale qui en résultait.

6.2 Réponses et qualité des données

Tous les cantons interrogés ont répondu au questionnaire et ont fourni au moins une partie des informations demandées.

Faute de moyen technique de filtrage, aucun canton n'a pu fournir à l'AFC une liste complète des cas de terrains à bâtir relevant du domaine agricole. Trois cantons ont toutefois pu présenter des listes issues de recherches manuelles dans leurs systèmes d'information, sans pouvoir en garantir l'exhaustivité. Ces données individuelles permettent de confirmer certaines indications fournies par les sept cantons participants.

6.3 Résultats du sondage

6.3.1 Données quantitatives sur les cas de terrains à bâtir

La plupart des cantons ont pu donner des indications sur le nombre de déclarations fiscales d'agriculteurs indépendants taxées par année fiscale pendant la période de 2011 à 2023.

Faute de moyens techniques, les cantons répondants n'ont pas pu fournir d'informations exactes sur le nombre de cas de terrains à bâtir taxés concernant des agriculteurs indépendants ni sur le nombre total de cas de terrains à bâtir taxés.

Selon les estimations des cantons, les cas de terrains à bâtir d'agriculteurs constituent 0,5 % à 2 % du total des agriculteurs soumis à la taxation chaque année fiscale. La majorité des cantons n'ont pas pu estimer le pourcentage de cas de terrains à bâtir d'agriculteurs par rapport au nombre total de cas de terrains à bâtir soumis à la taxation. Un canton estime ce taux à 10 %.

6.3.2 Conséquences financières

Faute de données, aucun canton n'a pu fournir d'estimations quantitatives pertinentes sur les conséquences financières du changement de pratique induit par l'ATF 138 II 32 à ce jour.

Un canton fait état d'une augmentation globale des recettes fiscales, estimation confirmée par l'évaluation des données individuelles de cas de terrains à bâtir qu'il a transmises. La plupart de ces cas permettent de conclure à une augmentation de la charge fiscale liée aux impôts et aux cotisations AVS.

Selon deux cantons monistes, suite à l'ATF 138 II 32, l'imposition des plus-values réalisées a entraîné une baisse des recettes de l'impôt fédéral direct. En effet, la plus-value réalisée est soumise aux cotisations AVS et celles-ci sont déduites à titre de charges d'exploitation. La diminution concomitante du bénéfice d'aliénation imposable peut aussi affecter l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et l'impôt sur les gains immobiliers.

6.3.3 Charge administrative

Tous les cantons répondants sauf un font état d'un accroissement de la charge de travail de l'autorité fiscale suite au changement de pratique introduit par l'ATF 138 II 32. Les principales raisons citées sont, d'une part, une multiplication des demandes de ruling et des questions sur la situation de la part des contribuables ou de leurs fiduciaires et, d'autre part, des vérifications plus nombreuses de la part de l'autorité de taxation. Globalement, les cantons estiment que les procédures de taxation sont devenues plus complexes. Ils indiquent également avoir réalisé des formations, organisé des événements d'information et élaboré des documents de base, aussi bien en interne qu'à l'intention des contribuables et de leurs fiduciaires. Enfin, ils recensent une augmentation du nombre de procédures de réclamation.

Trois cantons ont quantifié le surcroît de travail. Un canton l'estime à quelques jours voire quelques semaines par année, un autre à environ 7000 heures. Selon le troisième, l'ensemble des vérifications nécessaires en lien avec l'aliénation et les prélèvements privés de terrains à bâtir équivaut à des charges de 50 000 francs par an (pure composante salariale du personnel de taxation).

6.3.4 Besoin d'information des contribuables

Selon la grande majorité des cantons répondants, le changement de pratique introduit par l'ATF 138 II 32 a initialement suscité des incertitudes chez les contribuables, qui ne comprenaient en particulier pas comment la nouvelle pratique devait s'appliquer aux procédures de taxation ouvertes.

Tous les cantons ont pris des mesures pour informer les contribuables, leurs fiduciaires et leurs conseillers, notamment en leur recommandant lors d'entretiens ou dans le cadre de clarifications de se faire conseiller. Ils indiquent aussi avoir mis des documents d'information spécifiques à disposition des contribuables après le rendu de l'ATF 138 II 32, avoir organisé

des séminaires pour les fiduciaires et les conseillers actifs dans le domaine agricole, et avoir informé régulièrement ces publics sur la jurisprudence applicable. Les cantons ont encore pris des mesures internes. Par exemple, tous disposent désormais d'un groupe spécialisé qui analyse les dossiers complexes dans le domaine agricole afin d'assurer une taxation compétente et équitable.

La majorité des cantons estiment que les incertitudes ont pour l'essentiel été éliminées et qu'outre les mesures évoquées, les rulings et la circulaire n° 38 de l'AFC, en particulier son annexe 2 avec ses précisions sur la pratique, ont contribué à assurer la sécurité juridique. Ils constatent que la plupart des contribuables et leurs fiduciaires et conseillers connaissent la situation juridique et font régulièrement et judicieusement usage des instruments d'allégement fiscal prévus par la loi, tels que le différé d'imposition (art. 18a, al. 1, LIFD et 8, al. 2^{bis}, LHID), l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation (art. 37b LIFD et 11, al. 5, LHID) ou la déduction des cotisations de prévoyance (art. 33, let. d et e, LIFD et 9, let. d et e, LHID). D'après les données individuelles transmises par trois cantons, des mesures d'allégement fiscal ont été mises à profit dans 70 % à 95 % des cas de terrains à bâtir. Par exemple, l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation a été sollicitée dans 30 % à 65 % des cas et une déduction fiscale des cotisations de prévoyance a été obtenue dans 40 % à 60 % des cas, selon les cantons.

Certains cantons ne sont pas du même avis. L'un par exemple estime que l'insécurité juridique des contribuables ne s'est pas encore atténuée, en raison de la complexité générale du droit foncier rural et du droit de l'aménagement du territoire. Selon un autre canton, le nombre élevé de demandes de ruling et de litiges reflète une insécurité juridique persistante, démontrant que la situation demeure un sujet de la plus haute importance au niveau politique.

6.3.5 Cas de rigueur et mesures prises pour les atténuer

D'après les retours des cantons, le changement de pratique introduit par l'ATF 138 II 32 n'a engendré des cas de rigueur, dans lesquels un agriculteur n'avait pas assez de liquidités pour régler les impôts dus, que de manière très isolée. Ces cas se présentaient en général lorsque l'aliénation avait entraîné la réalisation de réserves en vertu de la systématique fiscale au lieu de générer un flux d'argent. De l'avis des cantons, les mesures d'allégement fiscal prévues par la loi permettent de prévenir ou d'atténuer les cas de rigueur. Les autorités fiscales ont fait preuve de souplesse s'agissant du recours à ces mesures, donnant par exemple l'opportunité aux contribuables de demander un report d'impôt ou l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation pendant toute la procédure de taxation dans la mesure où les conditions étaient remplies. Enfin, les cantons mentionnent que dans les cas de véritables problèmes de liquidités, ils concluent un arrangement de paiement ou, si nécessaire, accordent une remise d'impôt sur la base du droit fiscal cantonal ou de l'art. 167 LIFD. Dans les données individuelles transmises par trois cantons, seul 0,2 % de l'ensemble des cas de terrains à bâtir étaient recensés comme des cas de rigueur.

En plus des mesures légales existantes permettant d'alléger l'imposition et d'atténuer les cas de rigueur, un canton a introduit une procédure de remise spécifique pour les impôts cantonaux et communaux en réaction à l'ATF 138 II 32. Dans le cadre de cette mesure accordée jusqu'à la fin de la période fiscale 2020, les contribuables pouvaient prétendre à une réduction pouvant atteindre deux tiers de la charge fiscale supplémentaire résultant de la décision du Tribunal fédéral. Le canton en question estime le total des réductions accordées à 4,9 millions de francs.

Selon la grande majorité des cantons, les moyens légaux à disposition suffisent à atténuer les cas de rigueur. Un canton fait valoir que l'insatisfaction face à la pratique introduite par

l'ATF 138 II 32 demeure de la plus haute importance au niveau politique malgré les mesures disponibles pour atténuer et prévenir les cas de rigueur.

7 Conclusions

La pratique introduite par l'ATF 138 II 32, que le Tribunal fédéral a confirmée et précisée à plusieurs reprises, fait désormais partie du paysage fiscal.

Les autorités fiscales ont pris des mesures ciblées pour pallier les incertitudes qui ont dans un premier temps découlé de l'arrêt.

- L'AFC a notamment adopté la circulaire n° 38 afin d'en expliquer les conséquences et d'apporter des compléments et des précisions sur sa propre pratique. Dans le cadre de son activité de surveillance, elle a confirmé que les cantons mettent correctement en œuvre la pratique introduite par l'ATF 138 II 32.
- Les administrations fiscales cantonales ont répondu aux besoins d'informations des contribuables grâce à des échanges directs, la publication d'informations spécifiques et des rulings fiscaux.

Les retours des cantons interrogés permettent de conclure qu'il n'existe plus d'insécurité juridiques significatives en lien avec la pratique introduite par l'ATF 138 II 32.

S'agissant des conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32 pour les agriculteurs concernés, le sondage de l'AFC a permis notamment de constater ce qui suit :

- Les contribuables mettent régulièrement à profit les instruments d'allégement fiscal prévus par la loi, comme le différé d'imposition ou l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation, dans le cadre d'une planification ciblée. On peut en conclure que la plupart d'entre eux connaissent la pratique introduite par l'ATF 138 II 32.
- Les cas de rigueur dans lesquels un agriculteur n'a pas assez de liquidités pour régler la charge fiscale qui résulte de l'imposition de la plus-value réalisée sont très rares. En règle générale, les mesures d'allégement fiscal prévues par la loi permettent de prévenir ou au moins d'atténuer considérablement ce genre de situation.

Le Conseil fédéral reconnaît que l'aliénation de réserves de terrains à bâtir peut engendrer une charge d'impôt importante. Notons qu'aux conséquences fiscales exposées ci-après s'ajoute la taxe sur la plus-value prévue par la LAT. Le rapport souligne toutefois que le législateur a tenu compte de cette situation en assurant une coordination adéquate entre la taxe sur la plus-value et les autres impôts.

Dans ce contexte, le Conseil fédéral ne voit pas de nécessité d'agir.