

Affermage

# Attention, risque fiscal

Lorsqu'une agricultrice ou un agriculteur cesse son activité agricole, l'affermage de l'exploitation par parcelle ou dans sa totalité est une alternative à la vente. Les personnes qui ne planifient pas avec soin et prévoyance la remise définitive de leur exploitation et qui ne l'anticipent pas peuvent être confrontées à une charge fiscale élevée. Des arrêts récents du Tribunal fédéral ont encore aggravé cette situation.



Xavier  
Hunziker

**P**our les bailleurs, le contexte fiscal n'est pas exempt de risques. Il est donc préférable d'étudier assez tôt les conséquences fiscales de la remise et d'intégrer activement cet élément à ses actes et à ses réflexions. C'est la seule façon de planifier et d'optimiser la charge fiscale.

## Le choix du moment n'est plus entièrement libre

Jusqu'ici, dans la pratique, il était possible de transférer à tout moment une exploitation agricole affermée dans la fortune privée et de choisir soi-même le moment auquel le bénéfice sur le capital réalisé devrait être imposé fiscalement. Désormais, ce n'est plus qu'en partie le cas. Selon l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 255/2019, un transfert est uniquement possible lorsqu'une modification fonctionnelle d'ordre technico-économique survient. Le Tribunal fédéral n'a toutefois pas clairement défini à quoi correspond précisément une modification fonctionnelle d'ordre technico-économique. C'est en fait l'application pra-

tique par les autorités fiscales cantonales au cours des années à venir qui définira la marge de manœuvre légale.

## Transfert sur demande

D'une manière générale, tous les revenus provenant d'une activité commerciale indépendante sont soumis à l'impôt sur le revenu. Un gain en capital résultant de la vente de la fortune commerciale en fait partie. Le transfert de la fortune commerciale à la fortune privée est assimilé à une vente. Selon l'article 18a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), l'affermage n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande de la personne assujettie. Grâce à cela, le bailleur peut repousser la charge fiscale à une date ultérieure.

Pour bénéficier de cette imposition différée, au moment d'être affermé, l'objet du bail doit avoir été principalement utilisé à des fins commerciales au cours des cinq dernières années (méthode de la prépondérance). Si tel n'est pas le cas, l'exploitation ou la parcelle concernée doit être transférée dans la fortune privée. C'est par exemple le cas lorsque plusieurs appartements ont été loués.

## Affermage

Dans le cas d'un affermage temporaire, l'exploitation peut rester entièrement dans la fortune commerciale, tant en cas d'affermage par parcelle qu'en cas d'affermage en tant qu'entreprise agricole avec fermage soumis

à approbation. Lorsque le domaine est morcelé définitivement, l'appréciation du maintien dans la fortune commerciale s'effectue parcelle par parcelle. Dans ce cas, les parcelles se composant exclusivement d'immeubles habitables loués doivent être transférées dans la fortune privée.

## Propriétaire continuant à utiliser l'habitation

Lorsque l'affermage d'une parcelle d'exploitation ne concerne que des surfaces agricoles ou inclut éventuellement encore un rural, l'habitation continuant à être utilisée par le propriétaire, la parcelle en question peut rester dans la fortune commerciale.

## Choisir le moment de l'imposition n'est possible qu'à certaines conditions.

Dans un tel cas de figure, la parcelle doit également avoir été principalement utilisée à des fins commerciales avant d'être affermée. Il n'est dès lors plus possible d'effectuer des amortissements sur la partie de l'immeuble qui n'est pas affermée.

## Bénéfice de liquidation

En cas d'affermage, le bailleur doit aussi vérifier s'il est imposé le cas échéant sur le bénéfice de liquidation. Le bénéfice de liquidation résultant du transfert dans la fortune privée et d'un gain sur la vente de l'inventaire est imposé séparément des autres revenus si l'activité indépendante est abandonnée à 55 ans révolus ou qu'elle cesse définitivement pour cause d'invalidité. Selon la pratique en vigueur jusqu'ici, cette possibilité de bénéficier d'une imposition privilégiée du bénéfice de liquidation

### Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Les deux articles 18a et 37b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) peuvent être consultés dans le recueil systématique de droit fédéral sur le site de la Confédération :

[www.fedlex.admin.ch](http://www.fedlex.admin.ch) → Recueil systématique → Droit interne → Finances → Impôts → Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

### Arrêts du Tribunal fédéral

Les arrêts du Tribunal fédéral (ATF) 2C 255/2019 et 2C 332/2019 sont publiés en ligne sur le site Internet du Tribunal fédéral. La recherche s'effectue à l'aide de la référence de l'arrêt dans la fenêtre de recherche :

[www.bger.ch](http://www.bger.ch) → Jurisprudence → Arrêts principaux (ATF) → Autres arrêts dès 2000



n'était admise qu'une seule fois durant la vie du contribuable ou, en cas de décès, également pour les héritiers. Jusqu'à maintenant, lorsque l'exploitation restait dans la fortune commerciale, cela ne pouvait pas se

faire tant que l'exploitation était affermée, cette situation équivalant à la perpétuation de l'activité commerciale indépendante. Désormais, suite à un nouvel arrêt du Tribunal fédéral (arrêt 2C 332/2019), la jurisprudence autorise une imposition privilégiée des bénéfices de liquidation éventuels à

ce moment-là. Il s'agit toutefois d'un processus délicat et il est indispensable d'étudier attentivement la question au préalable. Dans un tel cas de figure, une imposition privilégiée n'est d'ailleurs souvent pas judicieuse, la majeure partie des bénéfices

de liquidation étant surtout réalisés sur l'immeuble.

#### **Le seuil d'entrée LPP est déterminant**

Suite au nouvel arrêt du Tribunal fédéral, au cas où l'immeuble reste au sein de la fortune commerciale une fois loué, le bailleur doit vérifier si le revenu net tiré de son activité indépendante dépasse le seuil d'entrée LPP après que le domaine a été affermé. Ce seuil est de 21 510 francs. Si le revenu net est inférieur à ce montant, l'activité indé-

pendante est abandonnée définitivement et le bénéfice de liquidation peut être imposé séparément des autres revenus (art. 37 b LIFD). Si l'immeuble est vendu ultérieurement sans avoir été transféré à la fortune privée bien que le seuil d'entrée LPP

ne soit pas atteint, cela a pour conséquence que l'imposition privilégiée n'est plus possible qu'à certaines conditions. Ultérieurement, il faut s'attendre à une imposition fiscale nettement plus élevée. Lors d'un morcellement et d'une remise définitifs de l'exploitation, le transfert complet dans la fortune privée est par conséquent vivement recommandé.

#### **Confirmation écrite**

Si, au moment où l'immeuble est affermé, la charge fiscale résultant de l'imposition privilégiée dépasse les moyens financiers de la génération qui remet le domaine, il est impossible de transférer entièrement la fortune commerciale dans la fortune privée. Dans un tel cas de figure, les personnes concernées doivent impérativement demander une attestation écrite à l'autorité fiscale cantonale de façon à pouvoir tout de même bénéficier d'une imposition privilégiée à plus long terme. ■

*Si le ou la chef(fe) d'exploitation atteint l'âge de la retraite avant que sa ou son successeur ait atteint l'âge de la maturité, il est judicieux de maintenir l'exploitation au sein de la fortune commerciale en cas d'affermage temporaire du domaine.*

*Photo : pixabay*

**En cas de cessation définitive, le transfert dans la fortune privée est vivement conseillé.**

**Auteur**  
Xaver Hunziker,  
responsable de mandat,  
Agriexpert,  
5201 Brugg